

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E
EMPRESARIAIS**

ISCEE

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

TRABALHO DE FIM DE CURSO:

**“A PROBLEMÁTICA DOS IMPOSTOS DIFERIDOS NA
REVALORIZAÇÃO DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS”**

Aluno:

Edilaine Joaquim Dias Medina

Mindelo, Maio de 2013

**INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E
EMPRESARIAIS**

ISCEE

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

TRABALHO DE FIM DE CURSO:

**“A PROBLEMÁTICA DOS IMPOSTOS DIFERIDOS NA
REVALORIZAÇÃO DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS”**

Aluno:

Edilaine Joaquim Dias Medina

ORIENTADORA: DRA. Maria Rosa Pires da Cruz

Mindelo, Maio de 2013

“Quando mais aumenta o nosso conhecimento, mais evidente fica nossa ignorância”

John F. Kennedy

“Se não puder destacar-se pelo talento, vença pelo esforço”

Dave Weinbaum

DEDICATÓRIA

Em especial a minha querida mãe, Arlete Dias Costa (Lili), que esteve comigo em mais esta jornada, e a toda a minha família. Também em memória do meu avô Teodoro João Costa.

AGRADECIMENTOS

Através dessas poucas palavras agradeço a todos aqueles de uma forma ou outra contribuíram para a conclusão de mais esta etapa da minha vida.

Em primeiro lugar agradeço ao ser onnipotente e onnipresente que nos concede o dom da vida.

A meu pai Arlete Dias Costa e Joaquim Évora Medina, aos meus irmãos Josimar, Josina, Anderson, Fábio, Rosângela e Rafael e a minha sobrinha Yasmine e ao meu tio José Carlos Costa pelo apoio e a toda a minha família no geral, pelo apoio e força e pela minha ausência em certos momentos.

Para a minha orientadora, DRA. Maria Rosa da Cruz Pires que me falta palavras para agradecer o apoio e acompanhamento e dedicação e disponibilidade, que sempre esteve pronto para me orientar e partilhar comigo os seus conhecimentos para que o objectivo do trabalho fosse atingido.

Agradeço a uma pessoa muito especial, que ao longo desta etapa da minha vida esteve ao meu lado, nos bons e maus momentos, Daniela Caumene.

Ao meu colega e grande amigo Josimar Chantre Delgado pelo seu apoio e companheirismo, e disponibilidade quando necessário.

Fica aqui um grande agradecimento aos meus colegas de trabalho, pelo apoio e pelos ensinamentos: M^a Augusta, Mary John, António Pedro, Antónia e Oriza e Josimar.

A empresa objecto de estudo ALFA, SA (nome fictício) que preferiu anonimato, pela disponibilidade dos dados para a realização do trabalho.

Ao ISCEE, pela oportunidade de realização dessa licenciatura, a Câmara Municipal do Porto Novo pelo apoio me dado e a FICASE pela bolsa de estudo, sem a qual era impossível terminar este curso.

Em fim a todos que de forma directa e indirecta me deram apoio durante a realização do curso.

MUITÍSSIMO OBRIGADO!

Resumo Analítico

A nível da contabilidade tem-se assistido, nos últimos tempos, esforços no sentido de uma “ Harmonização Global” como forma de acompanhar o fenómeno da globalização, não obstante, existem temas, como o dos Impostos diferidos, que não reúnem consenso entre autores.

Os impostos diferidos aparecem como o elo de ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, no que se refere as divergências de tratamento destas duas áreas em relação a certas operações, sendo uma delas a revalorização de activos. A revalorização dos activos, na medida em que aumenta a base contabilística dos activos, dá origem a impostos diferidos caso a base fiscal não for ajustada. Assim sendo, há que contabilizar o efeito fiscal decorrente dessa revalorização, em consonância com contabilização do excedente de revalorização. A questão dos impostos diferidos aparece na medida em que o imposto sobre o rendimento passa a ser contabilizado através do método dos efeitos fiscais, em detrimento do método tradicional, o método do imposto a pagar.

O método dos efeitos fiscais, assim como o tradicional, apresenta desvantagem, mas é o que melhor permite a apresentação de uma imagem mais verdadeira e apropriada sobre as operações das empresas. A revalorização dos activos fixos tangíveis é uma das operações que tem um tratamento mais adequado utilizado o método dos efeitos fiscais. Em Cabo verde, a revalorização de activos fixos tangíveis é aceite para finalidade de tributação, se for pedida a devida autorização para a sua realização às Finanças. Partindo de um estudo de caso onde não foi efectuado a autorização pelas finanças para efectuar a revalorização dos activos fixos tangíveis, demonstramos que existem impactos significativos nas demonstrações financeiras da empresa em estudo, na sua posição financeira e no seu desempenho, por via da contabilização do imposto diferido.

Palavras-chave: Imposto sobre o rendimento, Revalorização de activo, Impostos diferidos.

Abstract

In level of accounting we have witnessed, in recent times, efforts in the sense of "Global Harmonization" as a means of keep up with the phenomenon of globalization, nevertheless there are themes such as the deferred taxes, which do not congregate consensus among authors.

Deferred taxes appear as the link between accounting and taxation, in respect a differences of treatment of these two areas to certain transactions, one of this is the revaluation tangible fixed assets. The revaluation of the tangible fixed assets increases the accounting base of assets and originates a deferred tax if the tax base is not adjusted. Therefore, we must account for the tax effect arising from this revaluation, in line with the accounting revaluation surplus. The issue of deferred taxes appears in consequences of accounting for income tax is accounted by the method of tax effects, over the traditional method, the method of tax payable.

The method of tax effects, as well as the traditional method presents disadvantage, but it is the better in allows the presentation of true and fair view of the company's operations. The revaluation of tangible fixed assets is one of the operations that utilized the tax effects, have appropriate treatment. In Cape Verde, the revaluation of tangible fixed assets is accepted for tax purposes, if requested permission for its accomplishment to Finance. Based on a case study which has not been authorized by the finance to effect the revaluation of tangible fixed assets, we demonstrate that there are significant impacts on the financial statements of the company under study in its financial position and performance, through accounting deferred tax.

Keywords: Income Tax, Revaluation of assets, Deferred taxes.

Índice

DEDICATÓRIA	I
AGRADECIMENTOS.....	II
Resumo Analítico.....	III
Abstract	IV
Índice.....	V
LISTA DE QUADROS	VIII
LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	VIII
LISTA DE ANEXOS	VIII
CAPITULO I - ENQUADRAMENTO DO PROBLEMA.....	1
1.1 - Definição do Problema de Investigação.....	1
1.2 – Proposta de investigação	2
1.4 – Metodologia	5
1.5 – Conceitos-chave da investigação	5
1.6 – Estrutura do trabalho	7
CAPITULO II – RELAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE	9
2.1 – Introdução	9
2.2 – Normas Contabilísticas e Normas Fiscais	12
2.3 – Diferenças entre o Resultado Contabilístico e o Resultado Fiscal	15
2.3.1 – Diferenças Permanentes	18
2.3.2 – Diferenças Temporárias	19
2.3.2.1 – Diferenças Temporárias Tributáveis	20
2.3.2.2 – Diferenças temporárias dedutíveis	21
CAPITULO III – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO	23
3.1 – Natureza	23
3.2 – Métodos de Contabilização	25
3.2.1 – Método do imposto a pagar	25
3.2.2 – Métodos da contabilização dos efeitos tributários	27
3.2.2.1 – Método do diferimento	28
3.2.2.2 – Método da dívida (Liability method)	29
3.2.2.3 – Método do valor líquido de imposto	31
3.2.2.4 – Âmbito da aplicação dos métodos de contabilização dos efeitos tributários: Aplicação total ou parcial.....	31
CAPITULO IV - IMPOSTOS DIFERIDOS.....	35

4.1 - Introdução	35
4.2 – Reconhecimento dos impostos diferidos	35
4.3 – Mensuração dos impostos diferidos	38
4.4 – Apresentação.....	39
4.5 – Divulgação	39
CAPITULO V - REVALORIZAÇÃO DE ACTIVOS	40
5.1 – Activos fixos tangíveis	40
5.2 – Capital e manutenção de capital.....	41
5.3 – Reconhecimento subsequente/Revalorização.....	42
CAPITULO IV - TRATAMENTO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS PROVENIENTE DAS REVALORIZAÇÕES DE AFT.	45
6.1 - Introdução.....	45
6.2 – A tributação dos excedentes de revalorização	45
6.3 – Tratamento das Reservas de Revalorizações segundo o NRF 22 – Imposto Sobre o Rendimento.....	46
CAPÍTULO VII – ESTUDO DE CASO	50
7.1 – Apresentação da Empresa.....	50
7.2 – Caracterização do Caso de Estudo	50
7.3 – Contabilização dos impostos diferidos.....	54
7.4 – Impacto nas Contas da ALFA, SA	59
7.5 – Considerações sobre o estudo de caso	61
CAPITULO VIII – CONCLUSÕES	63
Bibliografia	65
ANEXOS	69

LISTA DE ABREVIATURAS/SÍMBOLOS

AICPA – Amercian Institute of Certified Public Accounting

ATF – Activos Fixos Tangíveis

ASB - Accountig Standards Board

ASC – Accountig Standards Committee

CE – Comissão Europeia

CIUR – Código do Imposto Único Sobre o Rendimento.

DC – Directriz Contabilística

DF's – Demonstrações financeiras

DGCI – Direcção geral das Contribuições e Impostos.

E.C – Estrutura Conceptual

EUA – Estados Unidos da América

FASB - Financial Accounting Standards Board

FRS - Financial Report Standards

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accouting Standards Board

NRF – Norma de Relato Financeiro

OMC – Organizações Mundial do Comércio

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

PNC – Plano Nacional de Contabilidade

SFAC - Statement of Financial Accounting Concepts

SFAS - Statement of Financial Accounting Standards

SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e Relato Financeiro

§ - Parágrafo

LISTA DE QUADROS

Quadro I - Relação entre Normas Contabilísticas e Regras Fiscais	14
Quadro II - Mapa de revalorização da ALFA, SA.....	52
Quadro III - Depreciação dos exercícios 2010, 2011 e 2012.	53
Quadro V - Determinação do imposto no período (1)	56
Quadro VI - Determinação imposto do período (2).....	56

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração I - Comparação dos balanços obtidos com o método do imposto a pagar e o	60
--	----

LISTA DE ANEXOS

ANEXO I - Balanço da ALFA, SA.....	70
ANEXO II - Demonstração de Resultados da ALFA, SA.....	71
ANEXO III - Balanço da ALFA, SA segundo o método dos efeitos fiscais.....	72
ANEXO IV - Balanço da ALFA, SA segundo o método do imposto a pagar.....	73
ANEXO V - Ajustamento do passivo por imposto diferido referente aos terrenos.....	74

CAPITULO I - ENQUADRAMENTO DO PROBLEMA

Neste primeiro capítulo pretende-se contextualizar o presente trabalho da investigação, enquadrando-o, quer nas bases teorias da investigação, quer na realidade geográfica em que foi desenvolvido. Neste sentido, e após a definição do problema de investigação são propostas as questões centrais de investigação para as quais se irá procurar dar resposta ao longo deste trabalho, apresentar-se-ão a metodologia, os conceitos-chave subjacentes à investigação e, por último, a estrutura que servirá de guia à própria elaboração da investigação

1.1 - Definição do Problema de Investigação

A nível da contabilidade tem-se assistido, nos últimos tempos, esforços no sentido de uma “ Harmonização Global” como forma de acompanhar o fenómeno da globalização.

Com os mercados cada vez mais internacionais, a informação fornecida pela contabilidade torna-se cada vez mais uma necessidade transnacional, e assim sendo, tem que haver uma base de comparação dessa informação financeira nos diversos países. Com a harmonização contabilística, os países que aderem as normas internacionais de contabilidade têm que, de acordo com o seu contexto, aplicar tais normas.

Porém, existem temas, como o caso do Imposto diferido, que não reúnem um consenso dos autores. Não existe uma única opinião sobre a natureza do Imposto sobre o rendimento, por conseguinte a forma da sua contabilização. O imposto único sobre o rendimento resulta das operações realizadas no dia-a-dia das empresas, e como tal, o seu registo deve ser concordante com as operações que o originou, isto é, tendo em conta alguns princípios contabilísticos: de especialização do exercício, da prudência e a da continuidade.

Em Cabo Verde, como em outros países, tal como Portugal, o imposto único sobre o rendimento é calculado com base em normas fiscais, as quais diferem das normas contabilísticas o que dá origem a diferenças que muitas vezes não são, ou não são da melhor maneira, evidenciados na contabilidade em virtude do método de contabilização que se tem vindo a ser utilizado. Dai se colocar a questão de como contabilizar o imposto único sobre o rendimento.

São várias as razões que podem levar ao aparecimento de diferenças entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal, e como tal, segundo o método dos efeitos fiscais, resultam em impostos diferidos. Os impostos diferidos resultam da discrepância entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, dando origem a diferenças entre o imposto estimado contabilisticamente e o imposto apurado fiscalmente.

Uma das operações que pode originar diferenças entre o resultado contabilístico e o tributável é a revalorização de activos. A revalorização de activos dá origem a um excedente de revalorização elevando a base contabilística do activo em relação à sua base fiscal. A revalorização dos activos poderá, na medida em que aumenta a base contabilística dos activos, dar origem a impostos diferidos caso a base fiscal não for ajustada. Daí se colocar a questão de como e quando contabilizar impostos diferidos aquando da revalorização de activos.

É neste âmbito que se propõe a realização desta investigação com o objectivo de analisar a problemática contabilístico - fiscal dos impostos diferidos, com destaque à revalorização de activos, no que tange à sua natureza, complexidade, tratamento contabilístico e sua repercussão nas Demonstrações Financeiras (DF's).

A pertinência do tema reside, no facto da crescente importância da harmonização das práticas contabilísticas a nível mundial, e daí, a necessidade de adoptar práticas contabilísticas coerentes com as normas internacionais de contabilidade como forma de dar maior credibilidade às demonstrações financeiras, isto é, para que estas apresentem uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados de uma entidade. Para tal, há a necessidade de adoptar as práticas contabilísticas mais apropriadas. Por outro lado, este tema é actual e importante no contexto da contabilidade em Cabo Verde na medida que se trata de um dos temas que só passou a ser abordado com a introdução do SNCRF e o tem vindo a suscitar imensas dúvidas no seio dos profissionais de contabilidade.

1.2 – Proposta de investigação

As divergências existentes entre o resultado contabilístico e o resultado tributável consistem no ponto de partida da problemática dos impostos sobre os lucros. Segundo Sampaio (2000), as práticas vigentes nos diferentes países influenciam o grau da diferença entre o resultado contabilístico (resultado antes de imposto), e o resultado tributável

(resultado fiscal). Segundo Silva (2002, 2007), a contabilização dos impostos sobre os lucros, embora parecendo, não é um assunto pacífico, já que de tratamento contabilístico diferenciado resultam diferentes resultados e diferentes posições financeiras, para a mesma situação concreta.

Segundo Costa & Alves, (2008), a contabilização dos impostos sobre o rendimento, embora aparentemente fácil, reveste-se de alguma complexidade, face à diferença geralmente existente entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. Tal diferença resulta, em grande parte de existirem gastos/rendimentos contabilísticos que, pela sua natureza, nunca são considerados para efeitos fiscais ou do desfasamento temporal que existe entre o reconhecimento contabilístico de certos gastos e rendimentos e a sua aceitação em termos fiscais (Caiado & Madeira; 2008, Costa & Alves, 2008; País, 2000).

O tratamento contabilístico dos impostos sobre os lucros tem dependido da forma como é encarado o imposto sobre os lucros, tendo por base duas teorias, que caracterizam a relação entre a entidade e os que detêm a sua propriedade que são, a teoria da “entidade” e a teoria do “proprietário” (Sampaio, 2000). Dependente da forma como é encarada a natureza do imposto sobre o rendimento, diferente será a forma de o mensurar, e consequentemente diferente será o método de contabilização a adoptar, Silva, (2003, 2007): o método do imposto a pagar ou o método de contabilização dos efeitos tributários (método dos impostos diferidos).

Uma das operações de onde resulta diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade, tendo em conta os objectivos e instrumentos dessas duas áreas, é a revalorização de activos. Em razão disto, torna necessário saber como proceder a contabilização do imposto, tendo em conta o método a utilizar, para a devida determinação do imposto do período.

Com base nestas considerações e no objectivo principal desta investigação, colocam-se as duas seguintes questões específicas de investigação:

1. Será que existe vantagens na aplicação do método do efeito fiscal, em detrimento do método do imposto a pagar para contabilização do imposto sobre o lucro?

2. As revalorizações de activos fixos tangíveis estão sujeitas aos impostos diferidos? E, caso estejam, quais o (s) método (s) a ser (serem) utilizado (s) para o registo dos efeitos fiscais?

1.3 Objectivos da Investigação

A especificação dos objectivos de uma investigação responde às questões *para quê* e *para quem* (Marconi & Lakatos, 2003). De acordo com Cervo (1978), o objectivo torna explícito o problema, aumentando os conhecimentos sobre determinado assunto. Os objectivos podem ser genéricos ou específicos. Os genéricos estão ligados a uma visão global e abrangente do tema e “relacionam-se com o conteúdo intrínseco, quer dos fenómenos e eventos, quer das ideias estudadas” (Marconi & Lakatos, 2003:219). Os específicos apresentam carácter mais concreto, têm função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objectivo geral, e de outro, aplicá-lo a situações particulares (Marconi & Lakatos, 2003).

Deste modo, o presente trabalho tem como objectivo genérico:

- Analisar a problemática contabilístico - fiscal dos impostos diferidos, com destaque à revalorização de activos, no que tange a sua natureza, complexidade, tratamento contabilístico e a sua repercussão nas Demonstrações Financeiras.

Tendo por base o objectivo geral, apresenta-se os seguintes objectivos específicos:

- Demonstrar que a revalorização de activos fixos tangíveis está sujeito a impostos diferidos e como proceder a sua contabilização.
- Demonstrar como a aplicabilidade do método dos efeitos fiscais, em detrimento do método do imposto a pagar proporciona uma imagem mais verdadeira e apropriada das operações de uma entidade, em especial a revalorização de activos.
- Analisar o impacto na informação financeira proporcionada pelas demonstrações financeiras, a quando da mudança de métodos de contabilização dos efeitos fiscais das operações, no que se refere as revalorizações de activos.
- Apresentar um estudo sobre o tema em questão.

1.4– Metodologia

Tendo em vista o alcance dos objectivos do trabalho, seguiu-se uma metodologia, de pesquisa exploratória, descritiva e bibliográfica e posteriormente a aplicação prática de um estudo de caso. A pesquisa bibliográfica teve como base manuais, normativos actuais, revistas especializadas, dissertações e teses em áreas afins, jornais e informações disponibilizados na internet. Foi feita sondagens de opiniões e pequenas entrevistas a profissionais da contabilidade, para o enriquecimento dos conhecimentos sobre o tema dos impostos diferidos e da revalorização de activos.

No que se refere ao estudo de caso, foi feita em primeiro lugar um levantamento das empresas que já tinham feito revalorização aos seus activos com objectivo de encontrar uma que servisse como objecto de estudo.

Posteriormente se passou para a recolha dos dados da empresa objecto de estudo, isto é, as demonstrações financeiras de 2010, 2011 e de 2012, e outros dados relevantes tais como mapas de amortizações dos três anos e o mapa da revalorização dos activos. Depois da recolha e análise destes documentos foi efectuada entrevistas informais com os responsáveis da área no intuito de obter esclarecimentos sobre os dados fornecidos.

Uma vez que o processo da revalorização, em si, não constitui objecto de estudo do trabalho, se fez uma análise da contabilização do excedente de revalorização proveniente do processo de revalorização, passando ao tratamento do estudo de caso conforme as explicações teóricas.

Por fim fez-se a apreciação do estudo do caso e se tirou as principais conclusões sobre a investigação.

1.5 – Conceitos-chave da investigação

Devido a importância de alguns conceitos – chaves no presente estudo, estas são de seguida definidas, a luz do SNCRF, para uma clara compreensão do trabalho.

Activos por impostos diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:

- Diferenças temporárias dedutíveis;

- Reporte de perdas fiscais não utilizadas; e
- Reporte de créditos tributáveis não utilizados.

Imposto corrente: é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda) tributável de um período.

Base fiscal de um activo ou de um passivo: é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.

Depreciação: é a imputação sistemática da quantia depreciable de um activo fixo tangível durante a sua vida útil.

Diferenças temporárias: são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:

(a) Diferenças temporárias tributáveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou

(b) Diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

Gasto de impostos (rendimento de impostos): é a quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.

Imposto corrente: é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda) tributável de um período.

Lucro contabilístico: é o resultado líquido de um período antes da dedução do gasto de impostos.

Lucro tributável (perda fiscal): é o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos

(ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento.

Passivos por impostos diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

O gasto de impostos (rendimento de impostos) compreende o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e gasto de impostos diferidos (rendimentos de impostos diferidos).

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um activo fixo tangível/intangível é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

1.6 – Estrutura do trabalho

O trabalho se encontra dividido em 8 capítulos.

No primeiro capítulo se faz a definição do problema de investigação, define-se o objectivo do trabalho e a metodologia a ser seguida para alcançá-lo.

No segundo capítulo se faz uma abordagem sobre a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, onde se faz menção as divergências, de objectivos, das normas contabilísticas em relação as fiscais e, conseqüentemente as diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

No terceiro capítulo, aborda-se o imposto sobre o rendimento, sua natureza e métodos de contabilização.

O quarto capítulo aborda os aspectos gerais dos impostos diferidos, que vai desde o reconhecimento, mensuração, apresentação até a divulgação dos mesmos.

O quinto capítulo faz a abordagem da revalorização de activos. Apresenta de forma breve a noção de activos fixos tangíveis (AFT) e o seu reconhecimento inicial e subsequente, abordando no último a revalorização.

No capítulo sexto, faz-se a convergência dos capítulos quarto e quinto, ao abordar os impostos diferidos resultantes da revalorização de AFT. Faz-se uma explanação do

tratamento dado ao excedente de revalorização a níveis contabilístico e a sua tributação, em Cabo Verde. Mostra em que circunstâncias a revalorização dá lugar a impostos diferidos, e como proceder a sua contabilização.

No capítulo sétimo, apresenta-se o estudo do caso, iniciando pela apresentação e descrição da empresa e do caso de estudo e culminando com a apresentação dos resultados do estudo de caso.

E por fim, no oitavo capítulo apresenta-se as conclusões e as limitações da investigação.

CAPITULO II – RELAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

2.1 – Introdução

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade é uma relação que existiu, existe e sempre existirá. A questão que se coloca prende-se com a intensidade, a inter-relação e as consequências desta relação (Dacian, 2010). Isto é, a contabilidade é uma ciência que mantém uma interdisciplinaridade com vários ramos do conhecimento, sendo um deles a fiscalidade como afirma Rocha, citado por Guimarães (2000, p.135), sublinhando que:

“ Considerando a contabilidade como a ciência do equilíbrio patrimonial, preocupando-se com todos os acontecimentos que o possam influenciar, identificando-os relacionando e analisando ela não pode deixar de ter em conta os que se relacionam com a fiscalidade. Os problemas da fiscalidade são importantes e pertinentes para a contabilidade, devido ao facto de poderem influenciar o equilíbrio patrimonial (...)”

Por sua vez, James (2002), vem dar o seu contributo ao estudo desta relação, ao afirmar que, esta é muito mais complexa do que parece e depende da jurisdição onde é disputada, levando a diversas percepções e abordagens. A relação entre a contabilidade e a fiscalidade é caracterizada por progressivas mudanças visto que ambas as áreas são dominadas por alterações permanentes. A interdependência entre a contabilidade e a fiscalidade é tão grande que é difícil, senão impossível, dissociar o raciocínio contabilístico do raciocínio fiscal e estabelecer uma escala de subordinação entre estas duas áreas (Lourenço, 2000).

A relação contabilística – Fiscal tem sido estudado a nível mundial¹, visto ser um tema que desde sempre tem suscitado um amplo debate a nível mundial, devido a falta de

¹ Dacian, (2010), no seu estudo, fez um resumo da literatura sobre a relação da contabilidade e a fiscalidade e mostrou que nos últimos 20 anos houve um leque variado de estudos dessa relação nas mais diversas perspectivas.

consenso, o que conduz á práticas diferentes nos diversos países, levando a que a comparação da informação financeira entre empresas não seja o mais adequado.

Segundo Pereira, citado por Ferreira (2002), várias são as vozes que se levantam no sentido de ajuizar esta postura da Administração Fiscal, esta ingerência pelos preceitos contabilísticos. Mas chama a atenção no sentido de que, não se pode de forma alguma esquecer que a contabilidade muito deve à fiscalidade, sendo considerada por muitos como uma das grandes responsáveis pelo seu desenvolvimento.

Ainda acrescenta que, não havendo regulamentação legal da contabilidade, o papel da Administração Fiscal foi deveras importante e útil para o desenvolvimento das práticas contabilísticas. A profissão contabilística deve à fiscalidade os seus primeiros passos, este impulso fundamental que possibilitou o melhoramento e clarificação de alguns conceitos de natureza contabilística. À fiscalidade tem cabido um importante papel motor na difusão e aperfeiçoamento da contabilidade.

Ainda segundo Ferreira (2002), hoje em dia é menos adequada esta interferência no sentido de que existem normas emanadas de órgãos próprios, nacionais e internacionais, pelo que deixam de ser justificáveis os desenvolvimentos sobre a contabilidade na legislação fiscal.

Para Pinho (2004), a Contabilidade existe para fazer reflectir a actividade das empresas de uma forma padronizada que possa ser lida, avaliada e criticada, isto é, para a tomada de decisões da gestão. Tal noção deixa patente que a contabilidade existe para retratar a situação das empresas á um dado momento, seguindo algumas regras estabelecidas por autoridades competentes, para tomada de decisões de um leque variado de utentes. Mas por vezes, e em alguns países, a fiscalidade interfere na contabilidade impondo as suas regras em algumas matérias, impossibilitando-a de ser a mais correcta.

Silva (2011), afirma que a relação entre a fiscalidade e a contabilidade parece, assim, pautada mais pela interferência da primeira na segunda, o que poderá desviar a contabilidade da prossecução do seu objectivo, que é proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do desempenho da entidade, reflectido os factos patrimoniais sob o “prisma fiscal”, com ónus para a apreciação das contas.”

A determinação e tratamento do imposto sobre os lucros constituem o âmago da questão sobre a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, isto porque estes dois campos apresentam, objectivos e instrumentos diferentes.

Segundo Silva (2002, 2007), numa perspectiva económica, o objectivo da contabilidade é o conjunto de técnicas de avaliação dos fenómenos económicos e, numa perspectiva utilitarista visa a identificação, a medida e a comunicação de informação financeira e não financeira acerca de entidades económicas, a pessoas interessadas². Por outro lado o objectivo da fiscalidade é o da redistribuição da riqueza, mais, principalmente o de conseguir receitas para que o Estado possa fazer face às sempre crescentes despesas públicas.

E, para que a informação proporcionada pela contabilidade possa ir de encontro com as necessidades dos utentes da informação financeira, as operações da entidade devem ser contabilizadas levando em conta os “PCGA”³. Segundo Cunha (1999) os gastos e os rendimentos devem ser tratados observando os “PCGA”, em especial, os da especialização e da prudência, para conferir as demonstrações financeiras uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da entidade a que se referem, bem como dos resultados do período a que se reportam as referidas DF’s.

Pode-se dizer que, num primeiro momento, a fiscalidade está dependente da contabilidade, visto que o resultado contabilístico é a base para o cálculo do imposto a pagar/recuperar no exercício económico e que, num segundo momento, a mensuração e reconhecimento das operações das quais resultará o cálculo do resultado antes de imposto deve levar em conta as normas fiscais. Mas, Dacian (2010), diz que é difícil estabelecer uma relação de prioridade entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo uma influenciada pela outra. De um lado a contabilidade oferece a base de tributação (resultado antes de imposto) à fiscalidade para a determinação das obrigações fiscais e, por outro lado a fiscalidade influencia a contabilidade através dos seus regulamentos.

² Segundo § 7 da E.C do SNCRF, as pessoas interessadas são os investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores, clientes, governo e seus departamentos e o público.

³ §§ 18 e 17 da E.C do SNCRF.

A problemática da contabilização do imposto sobre o lucro tem uma estreita relação com o facto de existirem importantes divergências entre as normas e princípios que presidem à elaboração da informação financeira com propósitos gerais e as regras fiscais no que se refere ao apuramento do resultado tributável (Sampaio, 2000; Silva, 2007).

Segundo Cunha (1999), o Estado através das normas fiscais limita a aplicação dos “PCGA”, com o objectivo de equidade, mais essencialmente para antecipar a receita fiscal⁴. Regra geral, o resultado fiscal é obtido a partir do resultado contabilístico, acrescentando os gastos não aceites e/ou deduzindo rendimentos não tributáveis. Silva (2002) diz que, os normativos fiscais relacionados com o imposto sobre lucros, contém disposições ou critérios que permitem, em geral, partindo do resultado contabilístico, chegar ao resultado fiscal, através de uma série de normas fiscais que derogam os princípios contabilísticos. É esse resultado fiscal, que em caso de lucro tributável, serve de base para fins de tributação. Essas normas fiscais, segundo o autor, conduzem a diferentes critérios de quantificação dos gastos e rendimentos dando assim lugar a diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

É precisamente nesta diferença resultante entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal que reside o problema da contabilização dos impostos sobre lucros. Para Silva (2002), a contabilização dos impostos sobre os lucros, embora parecendo, não é um assunto pacífico, já que de tratamento contabilístico diferenciado resultam diferentes resultados e diferentes posições financeiras, para a mesma situação concreta.

2.2 – Normas Contabilísticas e Normas Fiscais

As divergências existentes entre as normas contabilísticas e as normas tributáveis consistem no ponto de partida da problemática dos impostos sobre os lucros.

Segundo Sampaio (2000), as práticas vigentes nos diferentes países influenciam o grau da diferença entre o resultado contabilístico (resultado antes de imposto), e o resultado tributável (resultado fiscal). É nessa perspectiva que Pais (2000), evidencia as causas da divergência entre as normas contabilísticas e as normas fiscais, sendo:

⁴ Tendo em conta o principal objectivo da fiscalidade que é a arrecadação de receitas para o estado fazer face as suas diversas despesas.

- a) A contabilidade elabora as demonstrações financeiras em concordância com os PCGA, sendo o seu objectivo a apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do desempenho da entidade; e
- b) As regras contabilísticas com finalidades fiscais, tendo como objectivos de cobrança de receitas e de políticas tributária e económica, tem com base pressupostos diferentes.

Tendo em conta essa divergência de objectivos e pressupostos, que leva a uma divergência de resultados, o mesmo autor, apresenta três posições, sendo;

- a) Defender a proeminência das normas contabilísticas sobre as regras fiscais, de forma que o lucro tributável se obtenha da contabilidade elaborada em conformidade com os PCGA que, deste modo, deveriam ser estes adoptados pelas leis fiscais;
- b) Pender para o predomínio das regras fiscais, de modo a que a contabilidade tenha como única norma as emitidas pelo ordenamento fiscal, encontrando-se desta forma, legitimado para regular a contabilidade;
- c) Reconhecer a autonomia da contabilidade, como também da fiscalidade, procurando a adequada coordenação e harmonização através dos correspondentes ajustamentos.

Esta ultima posição, é a adoptada pela normalização internacional e pela generalidade dos países europeus, procedimento este que tem consequências, relativamente as divergências de natureza temporária, na fiscalidade latente ou diferida que implica o correspondente tratamento contabilístico (Pais, 2000).

Caiado & Madeira (2008) e Silva (2007), dizem que, observa-se cada vez mais uma corrente a favor da autonomia da contabilidade em relação a fiscalidade, onde o resultado fiscal apurado advém do resultado contabilístico afecto a um conjunto de correcções extras – contabilísticas. Mas esta autonomia não parece plena, havendo sempre algum tipo de influência da fiscalidade na contabilidade. À caso de exemplo temos os E.U.A, considerado como um dos países mais desenvolvidos contabilisticamente que, apesar da Administração Fiscal não estabelecer métodos e/ou regras contabilísticas à serem seguidas na elaboração e apresentação das contas anuais,

apresenta como método de valorimetria das existências o LIFO⁵, subordinando a contabilidade à fiscalidade.

Em regra, sempre se verificou um certo grau de influência das normas fiscais nas normas contabilísticas, mas actualmente, assiste a uma tendência de separar a contabilidade da fiscalidade, e segundo Pais (2000), existem três práticas adoptadas no tratamento das relações entre a contabilidade e as regras fiscais, como se apresenta no quadro seguinte:

Quadro I - Relação entre Normas Contabilísticas e Regras Fiscais

Práticas	Países
Autonomia total	Dinamarca, Holanda, Reino Unido, EUA e Canadá
Relação estreita	Grécia, Noruega e Japão
Relação em casos determinados	França, Portugal, Alemanha, Bélgica, Luxemburgo, Itália, Espanha

Adaptado de Pais, (2000. P.24)

Mas, Sampaio, (2000) e o SNCRF⁶ fazem uma outra designação a estes conjuntos de países, sendo:

- **Países Anglo – Saxónicos:** E.U.A, Canadá, Dinamarca, Austrália, Holanda, Nova Zelândia e Reino Unido. Neste grupo de países, a contabilidade é caracterizada pelo profissionalismo, flexibilidade, orientada para o mercado, pragmática e flexível, desenvolvida de uma forma independente do governo e das teorias económicas. Procura-se transmitir a informação útil aos seus destinatários, com o mínimo de interferências da fiscalidade. A principal razão

⁵ O LIFO (*last in last out*) é um dos métodos existentes para valorizar as saídas de existências. Este método baseia-se no princípio de que as existências do armazém correspondem ao preço de...

⁶ Na Estrutura conceptual.

deste sistema é o facto da existência de mercados imobiliários desenvolvidos (principalmente nos E.U.A e no Reino Unido).

- **Países da Europa Continental:** Alemanha, Bélgica, França, Grécia, Itália, Portugal. Cabo Verde⁷ e Japão são outros países que, não pertencendo a continente Europeu adoptam sistemas semelhantes. Nos países que seguem a corrente da Europa continental, a contabilidade apresenta soluções muito fechadas onde prevalece a uniformização e o conservadorismo nas regras contabilísticas. Tais países, seguem o sistema jurídico do Direito Romano, com muitas pormenorização devido a regulamentação publica, encontrando-se as normas e princípios contabilísticos contidas em leis, sendo o seu cumprimento obrigatório e de difícil adaptação as mudanças rápidas do meio envolvente. Nestes países existem normas e planos⁸ de aplicação obrigatório com o objectivo de superar deficiências do sistema de normalização, sendo o Estado o principal destinatário da informação financeira, cabendo aos profissionais a sua utilização de forma impreterível.

Uma maior ou menor autonomia é para Sampaio (2000), o reflexo de todo um conjunto de factores que caracteriza o contexto económico e social dos diferentes países e que são determinantes na selecção de critérios, métodos e políticas contabilísticos neles adoptados.

Logo, a influência da fiscalidade na contabilidade está intimamente ligada as características da sociedade, mas principalmente pelas características do meio empresarial, que pode requer uma maior ou menor desenvolvimento da contabilidade.

2.3 – Diferenças entre o Resultado Contabilístico e o Resultado Fiscal

Enquanto o resultado contabilístico é obtido através da contabilidade, fazendo-se o seu apuramento na demonstração de resultados, o resultado fiscal é obtido a partir do resultado contabilístico, deduzido ou acrescidos correcções em conformidade com a legislação fiscal.

⁷ SNCRF

⁸ Caso de Cabo Verde, SNCRF

Partindo do resultado contabilístico para a determinação do resultado tributável, procedendo as correcções necessárias de forma a torna-lo relevante para os efeitos fiscais, surgem substanciais diferenças entre os dois resultados (Sampaio, 2000; Rodrigo & Montenegro, 2003; Silva, 2007).

Segundo Costa & Alves, (2005, 2008), a contabilização dos impostos sobre o rendimento, embora aparentemente fácil, reveste-se de alguma complexidade, face a diferença geralmente existente entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. Tal diferença resulta, em grande parte de existirem gastos/rendimentos contabilísticos que, pela sua natureza, nunca são considerados para efeitos fiscais ou do desfasamento temporal que existe entre o reconhecimento contabilístico de certos gastos e rendimentos e a sua aceitação em termos fiscais. Para País (2000) e Caiado & Madeira, (2008), o problema da contabilização do imposto sobre os lucros resulta das diferenças temporais entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, isto porque rendimentos e gastos reconhecidos nas DF's podem ser reconhecidos no resultado tributável em períodos anteriores ou posteriores.

Portanto, parecer haver consenso de que, as diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal resulta pelo facto do fisco não considerar algumas operações inseridas nas demonstrações financeiras com objectivo de fazer valer os princípios contabilísticos, tais como, o do acréscimo, prudência e a da continuidade, ou de os considerar em momentos, ou montantes diferentes aos das DF's.

Costa & Alves (2005, 2008), chamam atenção pelo facto de também a existir operações contabilizadas directamente no capital próprio, as quais, embora não afectam o resultado contabilístico do exercício, podem concorrer para a formação do resultado fiscal. São as chamadas variações patrimoniais positivas e negativas, como por exemplo as reservas de revalorização.

País (2000), indica duas razões normalmente apontadas para explicar a maioria das diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico: **conveniências administrativas** e **realização de políticas**.

As diferenças legisladas por **conveniências administrativas** são estabelecidas para facilitar a colecta dos impostos por parte das autoridades fiscais e o cumprimento das

leis fiscais, exigindo ou permitindo que proveitos e custos sejam incluídos no lucro tributável numa base de caixa⁹.

As diferenças decorrente da **aplicação de políticas** normalmente se traduzem em vantagens fiscais para as empresas, tais como métodos de depreciação aceleradas e períodos de vida útil mais curtos para activos depreciáveis.

Tais diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal têm sofrido ao longo dos anos algumas modificações, no que tange as bases da sua determinação. As normas internacionais de contabilidade têm vindo a centrar-se nas diferenças de periodização, isto é, numa perspectiva do balanço onde a diferença é entre a quantia escriturada de activos e passivos e a sua base tributável sendo estas designadas de diferenças temporárias (“*temporary differences*”) e permanentes. Enquanto que na perspectiva da demonstração de resultados a diferença é entre o lucro contabilístico e o lucro tributável, sendo designado de diferenças tempestivas (“*Timing Differences*”) e permanentes (“*Permanent Differences*”) (Pais, 2000; Costa & Alves, 2005, 2008), sendo essa a abordagem feita pela NRF 22 – Imposto Sobre o Rendimento, e pela *International Accountig Standard* (IAS) nº12 (*Revised* 1996). Segundo Silva (2002); Sampaio (2002); Cunha & Rodrigues (2003), esta é a grande diferença que se pode apontar entre a IAS original e a revista.

Para Cunha & Rodrigues (2003), esta modificação é de extrema relevância uma vez que não é indiferente determinar as diferenças entre a base contabilística e a base fiscal dos elementos, a partir da demonstração de resultados ou a partir do balanço, sobre as quais incide o imposto.

Para Pais (2000), Silva (2003) e Schroeder *et al*, (2005), a existência das diferenças tempestivas, relacionadas com os resultados do exercício¹⁰, resultam situações relacionadas com as contas do Balanço (activos e passivos), implicando que os valores contabilísticos dos activos e passivos sejam diferentes daqueles que serão considerados para efeitos fiscais quando os activos forem realizados e os passivos liquidados.

⁹ Rendimentos de imóveis, lucro resultante de vendas a prestações (E.U.A) e benefícios de reforma: PAIS (2000).

¹⁰ Fiscal e Contabilístico.

As diferenças tempestivas resultam do desfasamento temporal em que certas operações e eventos são considerados nas demonstrações financeiras e no resultado tributável. Originam-se num período e revertem-se em períodos seguintes. Diferenças tempestivas são todas aquelas quantias consideradas na determinação de ambos os lucros (contabilístico e tributável), mas incluídas em períodos diferentes. As leis fiscais podem aplicar o regime de caixa para considerar os rendimentos e gastos no lucro tributável, enquanto que segundo os PCGA, estes são considerados na base do regime do acréscimo. O total destes rendimentos e gastos incluídos no lucro contabilístico e o lucro tributável será o mesmo, com desfasamento temporal.

2.3.1 – Diferenças Permanentes

As diferenças permanentes derivam de diferentes concepções de resultados. Resultam de transacções e eventos que são incluídas ou no resultado contabilístico ou no resultado tributável, mas nunca em ambos. Estas diferenças permanentes esgotem-se no exercício em que se verificaram, isto é, não revertem para períodos seguintes. Sendo assim, não afectam o imposto sobre lucros de períodos seguintes (Pais, 2000; Sampaio, 2000; Rodrigues & Montenegro, 2003; Pinho, 2004; Silva, 2000; Silva, 2007).

Para Rodrigues & Montenegro (2003), Silva (2000) e Silva (2007) as diferenças permanentes podem ser divididas em dois grupos, sendo: a) Diferenças que provocam, aumento no valor do imposto a pagar (custos contabilísticos não aceites fiscalmente, tais como despesas confidenciais, multas, coimas e juros compensatórios); e b) Diferenças que provocam reduções no imposto a pagar (proveitos contabilísticos não aceites fiscalmente, tais como mais-valias contabilísticas). O artº.33 do CIUR indica quais são os custos inaceitáveis para finalidade de tributação.

O tratamento contabilístico não oferece quaisquer problemas, pois somente influencia o imposto corrente em que se verificam.

2.3.2 – Diferenças Temporárias

“As consequências tributárias da maioria das transacções e eventos reconhecidos nas demonstrações financeiras de um determinado período são incluídas na determinação dos impostos correntes” (Pais, 2000, p. 27). No entanto, poderá acontecer que certos eventos e transacções sejam considerados para a determinação do lucro contabilístico e do lucro tributável em bases temporais e montantes diferentes. Sendo que, como já se viu nos pontos anteriores, as diferenças daí resultante, constituem o centro da problemática do imposto sobre os lucros. Tais diferenças resultam de divergências entre (Pais, 2000):

- a) A quantia do lucro tributável e a quantia do lucro contabilístico de um período;
- b) A base tributável de um activo ou um passivo e a sua quantia escriturada nas demonstrações financeiras.

A SNCRF, através da NRF 22 – Impostos Sobre O Rendimento, §§ 5 e 6, define as diferenças temporárias como sendo *“as diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou um passivo no balanço e a sua base tributável.”*, que vai de encontro com o conceito mencionado por vários autores, tais como: Pais (2000), Sampaio (2000), Rodrigues & Montenegro (2003), Pinho (2004), Schroeder *et al* (2005), Alfredson *et al* (2005), Silva (2007), Melo (2008) e Guimarães (2008). No SNCRF não existe a menção das diferenças tempestivas assim como a norma internacional que lhe deu origem, o IAS 12, dando ênfase as diferenças relacionadas com a situação financeira das entidades, o balanço.

No entanto, segundo Rodrigues & Montenegro (2003), Silva (2002) e Silva (2007), a IAS 12 da IASB quer a SFAS 109 da FASB, fazem uma decomposição das Diferenças Temporárias segundo a sua origem: Diferenças tempestivas são as relacionadas com a demonstração de resultados, e as diferenças temporárias, as que não tem influência a nível da demonstração de resultados¹¹.

“O conceito de diferenças temporárias é um conceito mais amplo do que o conceito de diferenças tempestivas”, (Silva, 2002; Silva, 2007), embora, ambos sejam reversíveis em períodos futuros e, por conseguinte, afectarão o imposto desses períodos.

¹¹ Assentam no balanço: Diferenças apuradas no âmbito das revalorizações legais.

Todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias, porque se resultando de diferentes critérios de imputação temporal na contabilidade e na fiscalidade, resultarão em diferenças entre o valor contabilístico dos activos e os passivos e as respectivas bases fiscais. Mas o contrário já não é verdadeiro, uma vez que, nem todas as diferenças entre os valores contabilísticos de activos e de passivos e as suas bases fiscais têm reflexo ao nível dos gastos e rendimentos do exercício (Rodrigues & Montenegro, 2003; Silva, 2002; Silva, 2007).

Se ao nível do tratamento contabilístico das diferenças permanentes, uma vez que afectam simultaneamente o resultado contabilístico e o fiscal do mesmo exercício, não se apresenta problemas de maior, o mesmo já não se passa com o tratamento contabilístico das diferenças temporárias (Silva, 2002; Silva, 2007).

Segundo o mesmo autor, em relação às diferenças temporárias, existe, não uma diferente quantificação dos gastos e dos rendimentos, mas sim, uma diferente imputação temporal dos mesmos. Essas diferenças vão resultar em: 1) Poupança de impostos no futuro – Diferenças temporárias dedutíveis que vão originar activos por impostos diferidos; e 2) Incremento de tributação no futuro – Diferenças temporárias tributáveis que vão originar passivos por impostos diferidos.

É assim ao nível das diferenças temporárias que a problemática se coloca, uma vez que tais diferenças influenciam o imposto de períodos futuros (Silva, 2002; Silva, 2007).

As diferenças temporárias afectam não só os resultados tributáveis, o imposto a pagar e a situação líquida da empresa no exercício em que surgem mas também no (s) exercício (s) em que as operações são aceites fiscalmente, isto é, quando revertem (Rodrigues & Montenegro, 2003).

2.3.2.1 – Diferenças Temporárias Tributáveis

“As diferenças temporárias das quais resultar um incremento da tributação no futuro, denomina-se, diferenças tributáveis” (Rodrigues & Montenegro, 2003). Para os mesmos autores, tais diferenças advêm de situações de custo fiscal anterior ao custo contabilístico, ou de proveitos contabilísticos anteriores aos proveitos fiscais. Para Costa

& Antunes (2009), as diferenças temporárias tributáveis são aquelas que irão originar imposto a pagar no futuro de situações ocorridas no presente.

As diferenças temporárias tributáveis são diferenças temporárias da quais resultam quantias tributáveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os respectivos activos foram recuperados e os passivos liquidados. Tal, resulta num incremento de tributação no futuro originando passivos por impostos diferidos (Schroeder *et al*, 2005; Rodrigues, 2005; Silva, 2002; Silva, 2007; Alfredson *et al* 2005), na presunção de que a empresa recuperará a quantia escriturada do activo, sobre a forma de benefícios económicos tributáveis que fluirão para a empresa.

Schroeder *et al*, (2005), Silva (2002) e Silva (2007), apresentam algumas operações, que conduzem as tais diferenças temporárias tributáveis e, dos seus efeitos fiscais, resultam a contabilização de passivos por impostos diferidos:

- a) Revalorizações do activo imobilizado, quer efectuadas com base em diplomas legais, quer efectuadas com fins meramente económicas.
- b) Quotas perdidas de amortizações que originam, no futuro, um custo contabilístico não aceite fiscalmente.
- c) Proveitos contabilísticos anteriores ao proveito fiscal;¹²
- d) Custo fiscal anterior ao custo contabilístico.¹³

Os dois primeiros casos constituem diferenças temporárias “puras”. Já os dois últimos casos são diferenças temporárias que também são diferenças tempestivas, ou diferenças temporárias de resultados (Silva, 2002; Silva, 2007).

2.3.2.2 – Diferenças temporárias dedutíveis

“As diferenças temporárias das quais resultar uma redução de tributação no futuro, denominam-se diferenças temporárias dedutíveis” (Rodrigues & Montenegro, 2003). Estes autores acrescentam que, as diferenças temporárias dedutíveis resultam de

¹² Reinvestimento de valores de realização, no caso as mais – valias fiscais, juros.

¹³ Amortizações com taxa mais baixas do que os limites legais e prejuízos fiscais imputados por ACE.

situações de custo contabilísticos anteriores ao custo fiscal ou de proveitos fiscais anteriores aos proveitos contabilísticos.

As diferenças temporárias dedutíveis são diferenças temporárias das quais resultam menos impostos a pagar no futuro, quando os respectivos activos forem recuperados e os passivos liquidados. Estas diferenças tributáveis dedutíveis originam activos por impostos diferidos¹⁴ (Schroeder *et al*, 2005; Rodrigues, 2005; Silva, 2007). Tais diferenças são para Costa & Antunes (2009), aquelas que originam imposto a pagar no período presente, mas que serão fiscalmente dedutíveis fiscalmente em período ou períodos futuros.

Como exemplos de situações que originam diferenças temporárias dedutíveis temos, segundo Pais (2000), Silva (2002), Silva (2007), Schroeder *et al* (2005), Alfredson *et al* (2005) e Silva (2007):

- a) Custo contabilístico anterior ao custo fiscal¹⁵;
- b) Proveito fiscal anterior ao proveito contabilístico¹⁶.

¹⁴ Se verificar as condições para o seu reconhecimento, isto é, desde de que verificada na sua plenitude a observância do PCGA da prudência. Ver
4.2 – Reconhecimento

¹⁵ Provisões/ajustamentos não dedutíveis ou excessivas.

¹⁶ Lucros tributáveis imputados por ACE.

CAPITULO III – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

3.1 – Natureza

A maioria dos contabilistas é de opinião de que o imposto sobre o rendimento é um gasto do exercício (Schroeder *et al*, 2005). Esta é a posição tomada pelo autor à questão básica sobre a contabilização dos impostos sobre os rendimentos que é: O imposto sobre o lucro deve ser encarado como uma distribuição de resultados (antes do imposto) ou como mais um gasto. Assim sendo, o tratamento contabilístico dependerá da forma como é encarado o imposto sobre os lucros.

Estas duas formas de considerar o imposto derivam, fundamentalmente, da existência de duas teorias, que caracterizam a relação entre a entidade e os que detém a sua propriedade que são, a teoria da “entidade” e a teoria do “proprietário” (Sampaio, 2000).

Para os defensores do imposto sobre o rendimento como uma distribuição de resultados, em linha com a teoria do proprietário, tal pagamento, se assemelha a pagamento de um dividendo prioritário ao Estado, (Silva, 2002; Silva, 2007). De acordo com essa teoria, a empresa é o agente ou representante através da qual os proprietários ou sócios operam, sendo considerada propriedade de quem entrega o capital e assume o risco, incluindo o próprio Estado que, como tal, participa na distribuição dos resultados, (Pais, 2000; Sampaio, 2000).

Segundo Silva (2002) e Silva (2007), os defensores da teoria “o imposto como uma distribuição do resultado”, consideram que o imposto não deve ser considerado como um gasto porque não está relacionado directamente com a obtenção de proveitos, sendo antes, um pagamento obrigatório, sem nenhuma contraprestação a favor da empresa. Também, pelo facto da entidade só ficar obrigado a pagar imposto quando houver lucro. Entendam ainda, que a existir proveito associado ao gasto de imposto, não há correlação entre gasto de imposto e o benefício recebido do estado.

O tratamento do imposto como uma distribuição de resultados é o seguido nos países em que a contabilidade é predominantemente fiscalista. Tal teoria não se encontra de

acordo com as correntes de pensamento desenvolvidas pelas entidades internacionais dada a sua fraca aderência à realidade actual (Sampaio, 2000).

Por outro lado, temos os autores que defendem que o imposto sobre o rendimento deve ser tratado a luz da teoria da entidade, isto é, como gasto do período. Segundo essa teoria a entidade é vista como algo separado e distinto daqueles que lhe fornecem o capital. Neste caso, o património da empresa jamais se confunde com o dos seus sócios ou proprietários. Seguindo esta corrente de pensamento a empresa constitui uma entidade separada dos seus proprietários as quais lhe interessa o excedente líquidos das operações, depois de deduzidos todos gastos inerentes ao seu funcionalmente. Esta teoria é a mais adequada com a realidade actual e o respeito pelos princípios contabilísticos do acréscimo e a da correlação entre os custos e os proveitos (Sampaio, 2000).

Segundo os seguidores desta teoria, o imposto sobre o rendimento não deve ser considerado como um dividendo pelo facto de estes não serem obrigatórios, o que não acontece com os impostos. Esta é a opinião que tem sido seguida nos diversos normativos contabilísticos que tratam da matéria, estando relacionado directamente com o reconhecimento das diferenças temporárias (Silva, 2002; Silva, 2007).

Segundo Pais (2000), A *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) nº 6 – Elements of Financial Statements*, assim como o IASB, qualifica o imposto sobre o rendimento como um gasto, visto que este resulta em diminuição de activos ou aumento de passivos,¹⁷ e não como uma distribuição aos detentores.

Um outro organismo a defender tal tratamento ao imposto sobre o rendimento, desde há muito tempo, é a *American Institute of Accounting*, no *ARB No. 23, “Accounting for income taxes”* onde, segundo Schroeder *et al* (2005), defende que o imposto sobre o rendimento é um gasto, e como tal, deve ser tratado da mesma forma que os outros gastos reportados na demonstração de resultados, onde deve estar reflectido o balanceamento dos gastos e dos proveitos do exercício. Assim sendo, e de acordo com a teoria da entidade, os efeitos fiscais das transacções e eventos devem ser reconhecidos contabilisticamente no mesmos período em que tais transacções e eventos foram reconhecidos.

¹⁷ Características essenciais para a definição de custo.

No presente trabalho, se seguira a teoria da entidade, segundo a qual o imposto sobre o rendimento deve ser considerado como um gasto do período. O estudo assenta nos impostos diferidos que advém das diferenças temporárias que surgem entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, diferenças essas que aparecem, justamente, pelo facto dessa abordagem aos impostos sobre o rendimento.

3.2 – Métodos de Contabilização

Respondido a questão acerca da natureza do imposto sobre o rendimento, coloca-se outra questão, que é a de saber qual o método a seguir na mensuração e contabilização do imposto sobre o rendimento.

Pois, associado a forma como é encarada a natureza do imposto sobre o rendimento, diferente será a forma de o mensurar, e consequentemente diferente será o método de contabilização a adoptar, Silva, (2002, 2007).

Segundo Poterba *et al* citado por Pereira (2011), existem dois métodos para a contabilização do imposto sobre o rendimento: 1) O método do imposto a pagar; e 2) O método de contabilização dos efeitos tributários (método dos impostos diferidos).

A literatura, associa o método do imposto a pagar a teoria do proprietário, isto é, considera o imposto sobre o rendimento como uma distribuição de resultados, sendo o imposto a “distribuir” calculado de acordo com as normas fiscais (impostos correntes). Enquanto, que no método de contabilização dos efeitos fiscais associado a teoria da entidade, o imposto é encarado como mais um gasto, absolutamente necessário para o exercício da entidade.

3.2.1 – Método do imposto a pagar

Neste método o imposto é calculado segundo as leis fiscais, aplicando a taxa de tributação sobre a base de incidência fiscal, incluído derramas e tributações autónomas e deduzindo as deduções à colecta, sendo este o último lançamento do exercício, (Silva, 2002; Silva, 2007). Neste caso, o imposto é reconhecido numa base de caixa, reconhecendo os efeitos tributários sobre o lucro nas demonstrações como a quantia a

pagar (recuperar) de imposto corrente, calculado a partir do lucro tributável do exercício económico (Caiado & Madeira, 2008).

Portanto, o imposto a imputar ao resultado do exercício é igual ao montante da estimativa a pagar ao estado, sendo considerado como se fosse uma distribuição de resultados.

Neste método procura – se, unicamente, considerar o registo contabilístico das obrigações “formais”, em virtude das declarações fiscais a entregar ao estado, representando estas, obrigações certas e de curto prazo (Sampaio, 2000).

O método do imposto a pagar é o seguido nos países onde a contabilidade tem pouca autonomia em relação a fiscalidade, onde não há lugar a diferenças entre o resultado fiscal e o resultado contabilístico, sendo a determinação do resultado para fins de tributação, o principal objectivo.

Mas muitos autores questionam se a utilização do método de imposto a pagar conduz sempre à obtenção da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do resultado da entidade preconizada nas estruturas conceptuais dos vários organismos internacionais de contabilidade¹⁸.

Em virtude disso, Silva (2002) e Cerqueira (2007) aponta, como um dos exemplos em que o método do imposto a pagar não preconiza o melhor tratamento, os efeitos tributários materialmente relevante relacionadas com as revalorizações, quer suportadas por diplomas legais, quer para fins económicos e também os efeitos associados aos regimes de tributação diferida das mais ou menos valias fiscais. Pais, (2000), acrescenta que tal norma contraria o princípio básico do balanceamento da estrutura conceptual da IASB, em que os custos devem ser balanceados com os proveitos. Ainda de acordo com o mesmo autor, o método dos imposto a pagar não vai de encontro com o princípio do acréscimo da estrutura conceptual da IASB em que as operações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem, e consequentemente o seu efeito fiscal.

A impossibilidade de comparação das demonstrações financeiras das empresas ao longo da sua vida e também entre empresas, é um outro argumento contra o método do impostos a pagar.

¹⁸ FASB, IASB e também está presente na E.C no sistema contabilístico Cabo-verdiano, O SNCRF

Mas por outro lado, alguns autores apresentam argumentos a favor deste método, e segundo Sampaio (2000), alguns dizem que o método de contabilização dos efeitos fiscais apresenta uma falta de perceptibilidade ao reconhecer como imposto do período um valor diferente daquele devido ao Estado, o que é enganador. Também defendem que o imposto não é um custo igual aos outros, sendo, neste caso, um custo imposto pelo estado, o qual o seu pagamento se assemelha a distribuição de resultados e não aos outros gastos da empresa¹⁹. Um outro argumento é o facto de a contabilização dos efeitos tributários introduzir incertezas no balanço ao assumir passivos por impostos diferidos que podem ser postas em causa pela inexistência de resultados tributáveis no futuro. Nesta linha, o passivo no momento do seu reconhecimento, por não existir uma obrigação presente para uma potencial consequência fiscal.

Por último os defensores deste método, afirmam que um gasto dedutível fiscalmente pode nunca se traduzir numa redução de imposto, visto estar dependente da existência de resultados tributáveis no futuro.

Apesar dos argumentos a favor parecer ser mais defendida a opinião de que a utilização de um método que leva em conta os efeitos tributários das diferenças entre as quantias escrituradas dos activos e dos passivos (diferenças tributárias), parece ser o mais adequado para as DF's, para que estas possam evidenciar a tal imagem, verdadeira e apropriada, da situação financeira e do desempenho da entidade²⁰.

Para colmatar as lacunas do método do imposto a pagar aparece um outro método, ou melhor, um conjunto de métodos que levam em conta os efeitos tributários das diferenças temporárias que se denominam métodos de contabilização dos efeitos tributários.

3.2.2 – Métodos da contabilização dos efeitos tributários

São métodos que têm em consideração os efeitos fiscais motivados pelas divergências entre normas contabilísticas e fiscais, e consequentemente, entre a valorimetria contabilística e a fiscal aplicada a activos e passivos (Silva, 2002; Silva, 2007).

¹⁹ Ex: Salários.

²⁰ Sendo também a posição defendida pela OCDE, IASC e CE, segundo Sampaio (2000)

Este método considera que o imposto é um gasto incorrido pela empresa, com o objectivo da obtenção de lucros, e como tal, tem de ser contabilizados nos mesmos períodos em que também o são as transacções e eventos com que se relacionam. Ora, serão assim levados em contas os PCGA, anunciados pelas normas internacionais e na E.C do normativo contabilístico Cabo-verdiano, o SNCRF. São observados princípios tais como o do acréscimo, o da correlação entre rendimentos e gastos e ainda o da prudência.

Este método apresenta algumas vertentes que, de seguida, serão explanadas.

3.2.2.1 – Método do diferimento

Este é um método orientado, apenas, para as diferenças tempestivas, isto é, a sua importância recai sobre as demonstrações do resultado, sendo o lucro, segundo os defensores do método, a diferença entre os rendimentos e os custos do período.

Segundo o método do diferimento, as consequências tributárias das diferenças tempestivas correntes são diferidas ou antecipadas e imputadas aos períodos futuros em que revertem as diferenças tempestivas. Neste método os saldos dos activos e passivos por impostos diferidos não representam direitos de receber ou obrigações de pagar dinheiro, razão pela qual são contabilizadas como acréscimos de custos e ou acréscimo de proveitos (Rodrigues & Montenegro, 2003; Silva, 2002; Silva, 2007).

É também denominado por método das taxas históricas, uma vez que é utilizada as taxas fiscais e as leis fiscais em vigor no período aquando da constituição das diferenças tempestivas, para a determinação das consequências tributárias das diferenças tempestivas, não procedendo a nenhum ajustamentos a contas dos activos e passivos diferidos aquando da alteração das taxas fiscais. Quando tal acontece, segundo Pais (2000), os efeitos dessas alterações são ajustamentos dos gastos, no período em que as diferenças tempestivas se revertem.

Assim sendo, é necessária a individualização dos impostos diferidos segundo as várias taxas a que foram originadas, sendo movimentadas tantas contas quantas as taxa do imposto (Rodrigues & Montenegro 2003; Silva 2002, 2007).

O gasto do imposto corrente corresponde ao valor do imposto a pagar, calculado segundo as normas fiscais e os efeitos fiscal das diferenças temporárias originadas ou revertidas no período.

Este método já entrou em desuso pelo facto de já ser abandonado pelas principais normas internacionais.

3.2.2.2 – Método da dívida (Liability method)

Este é um método que, na literatura, aparece com várias denominações, sendo para além do método da dívida, o método do passivo, método da responsabilidade ou método das taxas actualizadas.

Neste método, os efeitos fiscais das diferenças temporárias são diferidos e imputados aos períodos futuros, sendo relatados nas demonstrações financeiras como activos e passivos por impostos diferidos representando, neste caso, direitos e obrigações. Tais direitos e obrigações representam impostos futuros pagos adiantadamente e impostos presentes a ser pagos no futuro (Rodrigues & Montenegro, 2003; Silva, 2002; Silva, 2007).

De acordo com esse método, os saldos dos activos e passivos por imposto diferido, que transitam do balanço, devem ser ajustadas para que estes espelham as alterações, efectivas ou esperadas, das taxas de impostos, revogações de taxas ou ainda, introdução de novos impostos.

Para os defensores deste método, os valores registados representam fluxos futuros de imposto sobre o rendimento, que resultam de diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos ou créditos fiscais reportáveis e não utilizados, no caso de activos por impostos diferidos ou de diferenças temporárias tributáveis, no caso de passivos por impostos diferidos.

Pais (2000), faz referência, assim como Rodrigues & Montenegro (2003), Silva (2002) e Silva (2007) a subdivisão do método da dívida em dois métodos, o **método baseado nas demonstrações** e o **método baseado no balanço**, apesar de abordar apenas o ultimo método.

O método da dívida baseada na demonstrações de resultado assentava nas diferenças tempestivas, onde o gasto com o impostos era determinado primeiramente pelo cálculo do resultado contabilístico, levando em conta as diferenças permanentes, que depois era aplicada a taxa de imposto obtendo assim, o imposto. Caso houvesse alterações nas taxas de tributação procederia ao ajustamento do valor apurado, afectado – o pelas alterações ocorridas.

Para a determinação do imposto diferido no período bastava comparar o gasto do imposto com a estimativa do imposto do período. Neste método, as diferenças temporárias eram tratados separadamente.

Mas segundo Costa & Alves (2010), o IAS 12 substitui o método da dívida baseada na demonstrações de resultado por um outro, o qual, em vez das diferenças reversíveis em resultados contabilísticos e resultados fiscais (*timing differences*), toma em consideração as diferenças temporárias (*temporary differences*), baseado no balanço.

Em virtude disso muitos autores (Pais, 2000; Caiado & Madeira, 2008) têm dado maior referencias ao método da dívida, onde enfatizam as diferenças temporárias, baseando no balanço. Isto porque, segundo Dacian (2010), os defensores desse método acreditam que o balanço é o documento mais importante da informação financeira, a partir do qual se dá o cálculo do efeito tributário, calculado através da diferença entre o montante do efeito tributário diferido no início e o respectivo montante no fim do período, acrescido do imposto corrente obtido a partir do resultado tributável do mesmo período, valor este que irá figurar na demonstração de resultados.

O método com ênfase no balanço apresenta um processo de cálculo mais eficiente dos efeitos tributários das diferenças temporárias e as tempestivas. Não sendo assim, necessário proceder esse cálculo individualmente.

Segundo este método o imposto do período é obtido, calculando em primeiro lugar o imposto a pagar (com base nas normas fiscais), deduzindo a variação do saldo dos activos e passivos por imposto diferido²¹ ocorrida de um ano para o outro.

²¹ Calculada a partir dos valores apresentados no início e no fim do período.

Segundo Rodrigues & Montenegro (2003), o método do passivo, na sua vertente do balanço, é o mais divulgado, sendo de aplicação obrigatória nas normas SFAS 109 do FASB, na IAS 12 do IASB, na DC 28²² e na NRF 22 do SNCRF²³.

3.2.2.3 – Método do valor líquido de imposto

Neste método, as quantias de impostos diferidos são componentes dos valores dos activos ou passivos com que se relacionam, pelo que se devem representar no balanço junto aos respectivos activos e passivos a que se relaciona (Silva, 2002; Silva, 2007; Teixeira citado por Caiado, Viana & Madeira, 2011).

Este método não é propriamente um método de calculo dos efeitos tributários das diferenças tributárias, pois para a apresentação e divulgação dos impostos diferidos terá de recorrer ao método do deferimento ou método da dívida (Silva 2002, 2007; Rodrigues & Montenegro 2003).

3.2.2.4 – Âmbito da aplicação dos métodos de contabilização dos efeitos tributários: Aplicação total ou parcial²⁴

Uma outra questão que se coloca a quando da contabilização das diferenças temporárias, para além do método apropriado, é saber qual o alcance com que devem serem aplicados os métodos da contabilização dos efeitos fiscais. Existem duas correntes: O do reconhecimento global ou total e o do reconhecimento parcial, dos efeitos tributários das diferenças temporárias.

Neste caso, segundo Pais (2000) e Sampaio (2000) a questão consiste em saber se deve contabilizar todos as diferenças temporárias ou se só algumas. Silva (2002, 2007) acrescenta que, tal questão se coloca, em especial, sobre as diferenças temporárias recorrentes e as que se revertem após períodos significativos.

Reconhecimento total

²² Directriz contabilística Portuguesa.

²³ Normativo que tem como origem as normas internacionais publicadas pela IASB.

²⁴ Sampaio (2000)

A aplicação deste método corresponde à aplicação pura e simples do mecanismo de contabilização dos impostos diferidos, onde o objectivo se centra no reconhecer de todos os efeitos tributários das transacções e eventos no mesmo período em que essas transacções são incluídas nas DF's.

Segundo Sampaio (2000), a lógica desta teoria assenta no pressuposto de que qualquer diferença tributaria gera um efeito fiscal, pelo que haverá sempre lugar a contabilização de um imposto diferido.

Portanto, a luz deste método deve-se proceder ao reconhecimento dos efeitos tributários de todas as diferenças temporárias, independentemente de estas se prologarem por um período indefinido ou se cancelam e sejam compensadas por outras que se iniciam (diferenças recorrentes). Este método permite a observância do princípio do balanceamento entre gastos e rendimentos, ao relacionar directamente o gasto do imposto sobre o rendimento com o resultado contabilístico realizado no período.

Segundo Sampaio (2000), os defensores desta forma de contabilização, consideram que a contabilização parcial não é apropriada, dado que permite a manipulação dos resultados contabilísticos²⁵. Ainda defendem que essa forma de contabilização derroga o princípio do acréscimo, uma vez que a sua utilização pressupõe o reconhecimento das diferenças temporárias em função do seu pagamento²⁶.

Este é o método seguido pelas principais normas internacionais, tais como SFAS 109 “*Accounting for income taxes*” do FASB e IAS 12 “*Income tax*” do IASB excepto no que toca à observância do princípio da prudência no reconhecimento dos impostos diferidos²⁷, e o FRS 19 “*Deferred tax*”. Também é o tratamento preconizado pelo normativo contabilístico de Cabo Verde – O SNCRF, na NRF 22 – Imposto sobre o rendimento, § 15 e 25.

²⁵ Através da selecção arbitrária das diferenças temporárias que se irão reverter no futuro, Sampaio (2000, p. 101).

²⁶ Princípio de caixa.

²⁷ Silva (2002, 2007)

Reconhecimento parcial

“A prática permite verificar que nem todas as diferenças tributáveis invertem forçosamente ao longo do tempo²⁸” Sampaio (2000). Assim sendo, aparece o método de contabilização parcial, o qual considera que apenas devem dar lugar à contabilização de impostos diferidos as diferenças que esperam que venham a reverter – se num futuro próximo. Também, em algumas circunstâncias os impostos nunca serão pagos ou recebidos.

Segundo Sampaio (2000), no âmbito do método parcial o gasto do imposto, relativamente a um período, não deverá ser afectado por aquelas diferenças temporárias que não se realizam no futuro, assemelhando com as diferenças permanentes ou definitivas.

Segundo Pais (2000), o reconhecimento parcial pode ser baseado em:

- a) No ponto de vista de que recorrentes transacções ou eventos similares poderão criar diferenças temporárias em períodos futuros que compensam a reversão das outras;
- b) Na eminência de reversão da diferença temporária, se a natureza desta é de curto prazo ou de longo prazo; e
- c) Nas razões para ocorrerem diferenças entre as DF's e a base fiscal dos activos e passivos.

28 Nos E.U.A, foi feito um inquérito às 250 maiores empresas industriais, mostrou a existência de um problema de acumulação de impostos diferidos no balanço associado ao método integral (...) pelo facto de tais diferenças temporárias se renovarem constantemente, provoca um aumento progressivo dos impostos diferidos a crédito no balanço sem que, contudo, se observa a realização destes. Sampaio (2000, p. 101)

O autor ainda esclarece que, se o reconhecimento parcial se basear na compensação, tendo as diferenças temporárias que se revertem e os que se originam no período, estes podem ser agrupados. E, caso estes sejam iguais ou superiores a aquelas, não se dará lugar a pagamento de nenhum imposto e nem lugar ao reconhecimento das diferenças originadas no períodos, visto estes, serem compensados pelos que se revertem. Esta situação vai originando um adiamento definitivo das consequências fiscais destas diferenças temporárias.

Por outro lado, se o reconhecimento parcial se basear na eminência de reversão das diferenças temporárias, o impacto presente e futuro nos fluxos de caixas e os seus equivalentes de diferenças temporárias de curto prazo é aparentemente certo e fácil de mensurar, sendo, neste caso, reconhecidos apenas as diferenças temporárias de curto prazo.

Ainda, caso o reconhecimento parcial se basear na última proposta, apenas serão reconhecidas as diferenças temporárias que sejam atribuídas a regras fiscais para facilitar a colecta de impostos. Não serão reconhecidas as diferenças temporárias resultantes de políticas economias, neste caso, as atribuídas a incentivos de impostos.

Portanto o reconhecimento parcial das diferenças temporárias assenta apenas no reconhecimento dos efeitos fiscais que se esperam que se realizam em períodos futuros (3 a 5 anos).

Os defensores deste método consideram que o reconhecimento total, ao permitir o reconhecimento de todas as diferenças temporárias constitui um método pouco realista, ao permitir o surgimento no balanço, passivos que jamais serão desembolsados, Sampaio (2000). O método de reconhecimento parcial era o preconizado pela ASB, na FRS 19 original (1978) mas, com a entrada em 2002, da nova FRS 19 o reconhecimento total é o seguido, justificado pela necessidade da harmonização com as normas internacionais.

CAPITULO IV - IMPOSTOS DIFERIDOS

4.1 - Introdução

Como se falou nos pontos anteriores, geralmente o resultado contabilístico é diferente do resultado fiscal, devido aos objectivos e critérios diferentes da contabilidade e da fiscalidade.

É em consequência dessa diferença que surge o conceito de impostos diferidos, e segundo Batiscova, citado por Pereira (2011), tendo sido identificado primeiramente nos Estados Unidos em 1967, precisamente com o objectivo de reconhecer nas DF's diferenças temporárias entre o resultado contabilístico e o fiscal. A primeira norma a introduzir a necessidade de reconhecimento nas DF's das diferenças temporárias foi a APB 11, Contabilização do imposto sobre o rendimento, emitida pelo AICPA em 1967.

Para Silva (2002) e Silva (2007) a matéria dos “impostos diferidos” não é uma matéria simples e para a compreender é preciso “pensar em termos de impostos diferidos”.

Segundo Pereira (2011), os impostos diferidos não são mais do que as estimativas de impostos a pagar ou a receber no futuro em resultado das diferenças entre as normas contabilísticas e as regras fiscais, funcionando neste, como elo de ligação entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

A nível internacional, as principais normas são emitidas nos Estados Unidos, por intermédio da *American Institute of Certified Public Accounts* (AICPA) e *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e no Reino Unido pelo Comité de Normas de Contabilidade na Inglaterra e País de Gales (ASC) actualmente designado por ASB.

4.2 – Reconhecimento dos impostos diferidos

Primeiramente para que um activo ou passivo por impostos diferidos possa ser reconhecido tem que se observar os critérios necessários para o reconhecimento dos activos e passivos constantes na E.C do SNCRF sendo, “Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.” (§ 87); e “Um

passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.” (§89).

Segundo Gonçalves (2012), para que se possa reconhecer um activo e um passivo por impostos diferidos para além dos critérios genéricos de reconhecimento constantes na E. C é necessário a “presença” dos requisitos específicos exigidos para os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos. Quer isso dizer que para o reconhecimento dos impostos diferidos (activos e passivos) deve ser conjugado os requisitos genéricos de reconhecimento dos activos e passivos com as condições específicas de reconhecimento dos activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos que é a existência de uma diferença entre a base contabilística do activo/passivo e a base fiscal deste activo/passivo.

No que toca ao reconhecimento dos passivos por impostos diferidos a NRF 22 – Imposto sobre o rendimento, §15 diz que “ *Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis²⁹, excepto até o ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de: a) O reconhecimento inicial do trespasse (goodwill) ou; b) O reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção em que: i) não seja uma concentração de actividades empresariais; e ii) não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).*

Enquanto para os activos por impostos diferidos o §25 da referida norma diz que “*Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis³⁰ até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o activo por impostos diferidos resulta do reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo numa transacção que: a) Não seja uma concentração de actividades empresariais; e b) No momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal). (...)*

Porém tanto para as diferenças temporárias tributáveis como as dedutíveis respeitantes a investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos a NRF 22

²⁹ O sublinhado é nosso.

³⁰ O sublinhado é nosso.

apresenta nos §§36 e 41 respectivamente, algumas condições para o reconhecimento destas diferenças.

As diferenças temporárias provenientes de uma concentração de actividades empresariais não são reconhecidas, segundo os §§15, 19, 25 e 61, em que segundo o § 25 não se deve reconhecer um passivo por impostos diferidos resultante do reconhecimento inicial do *goodwill*.

Segundo o §51 da NRF 22 – Impostos Sobre o Rendimento diz que “ *a contabilização dos efeitos dos impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com contabilização da transacção ou do próprio acontecimento*”.

Assim sendo, os impostos diferidos devem ser contabilizados nos mesmos elementos das DF`s onde foi reconhecido as transacções e eventos que lhe originaram (Gonçalves, 2012).

Portanto, segundo o §52 da NRF 22, “*Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, excepto até o ponto em que o imposto provenha de:*

- (a) *Uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, directamente no capital próprio; ou*
- (b) *Uma concentração de actividades empresariais.*”

“*A maior parte dos passivos dos impostos diferidos e activos por impostos diferidos surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico de um período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) noutro período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração de resultado*”(NRF 22, § 53).

O SNCRF, no seu quadro de contas evidência as contas, onde deve ser contabilizados os activos por impostos diferidos e os passivos por imposto diferidos, de acordo com o tratamento dado as transacções ou eventos que os originaram sendo as em termos do balanço são 2641 – Activos por impostos diferidos; e 2642 – Passivos por impostos diferidos.

Estas contas contem as suas contrapartidas na natureza das operações que lhe deram origem. No que toca as operações contabilizadas directamente no capital próprio temos excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis – 5612, outros excedentes – 5682 e para outras variações no capital próprio – 578³¹.

A quando da reversão destes impostos diferidos, activos e passivos, são utilizados uma subconta da 5932, por exemplo a “59322 Impostos sobre o rendimento do Período/Imposto Diferido”.

4.3 – Mensuração dos impostos diferidos

Os impostos diferidos devem ser mensuradas pelas quantias que se espera que seja paga (recuperada) às autoridades fiscais usando as taxas fiscais aprovadas à data do balanço (NRF 22, § 43), isto é, segundo o §44, os passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos devem ser mensuradas pelas taxas que se espera que sejam aplicadas a quando da realização do activo e da liquidação do passivo.

A mensuração dos impostos diferidos, deve reflectir as consequências fiscais que se seguem derivados da maneira pela qual a entidade espera, à data do balanço recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.

A NRF 22, §47 não permite que os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos sejam descontados, por entende-lo inapropriado.

Um dos aspectos fulcrais para a contabilização dos activos por impostos diferidos é a existência de probabilidade de lucros tributáveis futuros, através da qual a diferença será utilizada. Assim sendo aquando da redução da probabilidade de existência de lucro tributável, a entidade deve rever a quantia dos activos por impostos diferidos à data do balanço, para que estes reflectam a probabilidade de obtenção de lucro tributável no futuro, reduzindo o activo por imposto diferido.

Mas, qualquer redução deve ser revertida em caso da probabilidade de obtenção de lucro tributável no futuro (NRF 22, §50).

³¹ Matéria tratada nos pontos seguintes.

4.4 – Apresentação

Os activos por impostos diferidos e passivos diferidos devem ser apresentados separadamente de outros activos e passivos no balanço. Segundo o §69 da NRF 22, uma entidade só deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se eles se relacionam com impostos sobre o rendimento lançado pela mesma autoridade fiscal e a entidade tiver uma direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

4.5 – Divulgação

De entre as divulgações exigidas pelo SNCRF, NRF 22, §§ 72 a 84, de acordo com objectivo do trabalho considera-se ser as seguintes as mais importantes:

- A quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias;
- A quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos;
- O imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados ao capital próprio;
- Uma explicação de alterações na taxa (s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;
- A quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado;
- A quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço;

Estas divulgações aparecem como uma informação adicional para que se compreenda os impostos diferidos aqui tratados.

CAPITULO V - REVALORIZAÇÃO DE ACTIVOS

5.1 – Activos fixos tangíveis

Antes de se entrar na revalorização dos activos fixos tangíveis convém fazer um breve resumo dos aspectos relacionados com os activos fixos tangíveis antecedentes ao processo de revalorização.

Primeiramente, os activos fixos tangíveis são tratados, em Cabo Verde, por uma norma própria, a NRF 7 – Activos Fixos Tangíveis do SNCRF, que tem como base a IAS 12 da IASB.

Um AFT é “*um Activo detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamentos ou outros, para fins administrativos e se espera que os mesmos sejam usados durante mais do que um período.*” (NRF 7, § 6).

No que toca ao reconhecimento inicial dos AFT, a NRF 7, nos seus §§ 7 e 15 associados com o §81 da EC evidenciam os requisitos necessários para tal, bem como os custos a serem considerados como custos dos AFT. Um dos aspectos essenciais para que um bem possa ser considerado como um AFT é o seu carácter de continuidade (permanência) ou não na empresa (Maocha, 2010), isto é, o bem tem que permanecer na empresa por um período superior a um ano. Associado ao estado de permanencia a existência de um custo que possa ser mensurado de forma fiável é um outro requisito para o reconhecimento inicial dos ATF (NRF 7, § 7).

No reconhecimento inicial, segundo o § 16 da referida norma um ATF que seja classificado como activo deve ser mensurado pelo custo. Os §§17 a 23 indicam quais os gastos a serem incorporados na quantia escriturada dos AFT no acto do reconhecimento inicial.

5.2 – Capital e manutenção de capital

As revalorizações estão, de forma directa ligados ao conceito de capital e manutenção de capital.

O conceito de capital é subdividido em dois outros conceitos, sendo, o capital financeiro e o capital físico. A E.C do SNCRF, § 100, apresenta o capital financeiro “*como dinheiro investido ou o poder de compra investido, capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da entidade*”. O capital físico, a referida norma entende como “*a capacidade operacional, o capital é visto como a capacidade produtiva da entidade baseada como por exemplo, em unidades de produção*”

Associados a estes dois conceitos estão dois conceitos de manutenção de capital, sendo: manutenção de capital financeiro e manutenção de capital físico.

Segundo o conceito de manutenção de capital financeiro só existe lucro se a quantia financeira dos activos líquidos³² no fim exceder a quantia financeira dos activos líquidos no início do período. O § 102 da E.C do SNCRF diz que a manutenção do capital financeiro pode ser mesurada quer em unidades monetárias nominais (aumento dos preços dos activos detidos) quer em unidades de poder de compra constante (aumento do poder de compra). No primeiro caso, o seu reconhecimento pode estar dependente da alienação dos activos.

No que se refere à manutenção do capital físico, só existe lucro caso a empresa consiga superar a sua capacidade produtiva que tinha no início, no fim do período depois de excluir quaisquer distribuições aos, e contribuições dos sócios durante período, isto é, o lucro representa o aumento do capital, definido em termos de capacidade produtiva no fim do período (E.C, §102 (b)).

A principal diferença entre os dois conceitos de manutenção de capital, segundo a E.C (§105), consiste no tratamento dos efeitos das alterações dos preços nos activos e passivos da entidade.

³² Activo menos passivo ou capital próprio,

5.3 – Reconhecimento subsequente/Revalorização

A contabilidade como ferramenta de gestão tem de medir e divulgar todos os acontecimentos que, no meio envolvente, modificam o património das organizações. Actualmente um aspecto que tem vindo a caracterizar o mercado mundial, devido a desfasamento entre a procura e a oferta, é a inflação³³, que faz os preços dos bens oscilarem provocando assim uma incompatibilidade entre registos contabilísticos e a realidade patrimonial das empresas.

Segundo Caiado & Madeira (2008), os registos contabilísticos efectuados tendo por base o custo histórico assentam-se nos PCGA, como forma de obter uma imagem verdadeira e apropriada das DF's. Porém, o fenómeno da inflação e o crescimento económico provocam distorções ao nível da informação contabilística, não reflectindo a verdadeira situação económico-financeira da empresa e não possibilitando uma correcta análise histórica e um nível fiável de planeamento financeiro.

É nesse sentido que a NRF 7, no seu § 29 diz que uma empresa deve escolher ou o modelo do custo ou o modelo de revalorização, como sua política de mensuração após reconhecimento inicial dos AFT.

A norma apresenta duas opções, sendo um **o modelo do custo** menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidades acumuladas, isto no § 30, e **o modelo de revalorização**³⁴, que deve ser aplicado num bem cujo justo valor puder ser mensurado fiavelmente. Neste caso o AFT será escriturado pelo justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas imparidade por subseqüentes (§31). Ainda segundo o § 31, as revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escritura não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.

O justo valor dos AFT pode ser determinado “ *a partir das provas com base no mercado que é normalmente realizada por avaliadores profissionais [independentes]* ”, para terrenos e edifícios, e ainda “*é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação*” para instalações e equipamentos (§ 32). Também o justo valor de um AFT poderá ser determinado “*usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de*

³³ Subida generalizada dos preços dos bens.

³⁴ Modelo de justo valor (Rodrigues, 2005)

reposição”, quando se trata de AFT que não disponha de um mercado activo onde seja transaccionado com frequência

Toda a classe ou agrupamento de activos de natureza e uso semelhante de um activo revalorizado deve ser também revalorizada a luz do § 36 da NRF 7, a fim de se evitar revalorizações selectivas e o relato de quantias nas DF’s que seja uma mistura de custos e valores à data do balanço (§38).

A legalidade das revalorizações³⁵

As revalorizações podem ser **com base em diplomas legais**, para a qual é publicado os coeficientes de correcção monetária à serem aplicados na actualização dos valores de aquisição ou de produção, ou ainda os valores resultantes da última revalorização³⁶. Segundo Silva *et al*, citado por Monteiro & Mota (2009), este tipo de reavaliações tem por base a variação do poder aquisitivo da moeda e consiste na alteração dos valores escriturados pela aplicação de factores de ajustamento monetário (ou coeficientes de correcção monetária), transformando os custos históricos, em moeda nominal, em custos históricos expressos em moeda constante. Ou podem ser **sem ter como base em diplomas legais**, que também são denominadas de revalorizações livres, extraordinárias ou ainda económicas. Essas revalorizações são realizadas por avaliadores, independentes, onde aplicam os seus próprios parâmetros.

Segundo Costa & Alves (2010), as revalorizações livres, ao contrário das revalorizações com base em diplomas legais, são subjectivas e não verificáveis, no sentido de que dificilmente uma terceira entidade chegará aos mesmos valores encontrados pelo avaliador.

Depreciações Acumuladas: Tratamento à data da revalorização

O §35 apresenta duas formas de tratamento a ser dado as depreciações acumuladas à data de cada revalorização, podendo ser:

- (a) **Reexpressa proporcionalmente** com a alteração na quantia escriturada bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um

³⁵ Maocha (2010).

³⁶ Para activos já revalorizados.

activo for revalorizado por meio da aplicação de um índice para determinar o seu custo de reposição depreciado.

(b) Eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo.

Aquando da revalorização, deve-se usar a conta (a crédito) do capital próprio 56 – Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis, quando tal revalorização resultar num aumento da quantia escriturada do AFT revalorizado. Porém, este aumento da quantia escriturada deve ser contabilizado directamente nos resultados para reverter decréscimos de revalorização do mesmo activo anteriormente reconhecido nos resultados (NRF 7, § 39).

Mas caso contrário, a revalorização resultar numa diminuição da quantia escriturada do AFT revalorizado, este deve ser reconhecido nos resultados ou debitada directamente ao capital próprio (a débito) na conta 56 – Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis, até o ponto de qualquer saldo de crédito existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo (NRF 7, § 40).

Os excedentes de revalorização podem ser transferidos directamente para resultados retidos quando o activo seja desreconhecido, quer por via da retirada, quer pela via da alienação. Também poderá ser transferido para os resultados retidos por via das amortizações, a quando do uso do activo pela empresa. Neste caso, a quantia a transferir será a diferença entre a depreciação baseada no custo original do activo (NRF 7, § 41).

Segundo Caiado, Viana & Madeira (2011), as transferências do excedente de revalorização não podem ser feitas por via dos resultados.

CAPITULO IV - TRATAMENTO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS PROVENIENTE DAS REVALORIZAÇÕES DE AFT.

6.1 - Introdução

É sobre os excedentes de revalorização creditados directamente no capital próprio, que podem dar origem a diferenças temporárias tributáveis, que incide o presente estudo. O estudo assenta no reconhecimento dos impostos diferidos, aquando da contabilização desses excedentes, e na reversão do imposto diferido aquando da realização do excedente de revalorização.

6.2 – A tributação dos excedentes de revalorização

Os diplomas vigentes³⁷ em Cabo verde sobre a revalorização são, de acordo com Maocha (2010):

- O Decreto-lei nº1/84 de 28 de Janeiro, que trata das revalorizações;
- A portaria 3/84 de 28 de Janeiro, que trata das reintegrações e amortizações; e
- A lei nº 7/96 de 15 de Janeiro que aprova o regulamento do Imposto Único Sobre o Rendimento (RIUR).

No que toca ao lucro tributável, o art.º4º nº 2, nos diz que o lucro sobre a qual incide o Imposto Único sobre o Rendimento – IUR consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação com as alterações previstas no RIUR.

A matéria colectável, base para o cálculo do resultado tributável, segundo o artº24 nº2 do RIUR, é determinada pela declaração dos contribuintes, tendo por base os elementos contabilísticos. Segundo o mesmo artigo estes elementos contabilísticos devem ter por base o Plano Nacional de Contabilidade – PNC, aprovado em 1984. No entanto o PNC deixou de ser usado com a entrada em vigor do SNCRF, em 2009, e sendo assim o código fiscal não acompanhou a evolução das práticas contabilísticas em Cabo Verde, dando lugar a uma incompatibilidade, que carece de ser suprimida. Ainda de acordo

³⁷ E matem – se até a data.

com o artigo supra citado a matéria colectável fornecida pela contabilidade deve ser corrigida segundo as normas do RIUR. Assim sendo, nem todos os gastos e rendimentos que serviram de base para a determinação do resultado contabilístico, serão considerados para a determinação do resultado tributável, criando assim as tais diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

No que toca a revalorização de activos, o aumento das depreciações podem ser totalmente aceites para efeito do cálculo do resultado tributável, bastando apenas que a revalorização seja autorizada pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos – DGCI e que sejam, a luz do art.º34º nº1, calculadas com base nas taxas máximas permitidas, as quais devem ser calculadas tendo em conta a sua duração³⁸ provável considerada no momento da revalorização. Ou seja, o aumento das depreciações resultantes de um AFT revalorizado são aceites na totalidade para efeitos fiscais, desde que nas condições acima citados.

Portanto, em relação aos gastos não haverá qualquer diferença entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, quando a revalorização for autorizada pela DGCI. Neste caso, não há lugar a contabilização de impostos diferidos. Mas tal já não acontece, quando a revalorização for feita sem a autorização da DGCI, criando assim uma diferença entre o resultado contabilístico e o resultado tributável, uma diferença temporária tributável que se traduz no reconhecimento de um passivo por imposto diferido, pelo facto da base tributável do AFT não ter sido ajustado.

A questão do passivo por impostos diferidos resultantes da revalorização de AFT será abordada no próximo ponto.

6.3 – Tratamento das Reservas de Revalorizações segundo o NRF 22 – Imposto Sobre o Rendimento

Neste ponto será tratado apenas os aspectos específicos dos impostos diferidos relacionados com a revalorização de activos, sendo que os aspectos gerais dos impostos diferidos se encontram tratados no ponto **Erro! A origem da referência não foi encontrada..**

³⁸ Vida útil.

O tratamento dos aspectos fiscais decorrentes da revalorização de activos é, caso os houver, tratada pelo NRF 22 segundo o § 42 do NRF 7. Essa situação acontece em Cabo Verde apenas quando a revalorização não for autorizada pela DGCI.

A revalorização de AFT provoca um acréscimo na base do valor amortizável, que é creditada no capital próprio, na conta 56x2. E, segundo o § 20 da NRF22, caso a revalorização de um activo não afectar o lucro tributável no período da revalorização, não sendo assim a base fiscal do activo ajustada, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para finalidade de tributação diferirá da quantia desses benefícios económicos.

O mesmo parágrafo, ainda acrescenta que a diferença entre a quantia escriturada de um activo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá lugar a passivo ou activo por impostos diferidos mesmo que a entidade não pretender alienar o activo, e neste caso a quantia escriturada será recuperada pelo uso gerando rendimentos tributáveis que excederão as depreciações tributáveis. Em caso da empresa alienar o activo, a tributação é diferida caso a quantia resultante da alienação for investido em activos semelhantes. Em tais casos o imposto torna-se pagável pela venda ou pelo uso do activo semelhante.

No capítulo anterior, se falou da contabilização dos impostos diferidos, e se fez referência as contas utilizadas aquando da revalorização de activos, os quais devem ser contabilizados em consonância com as respectivas contas de excedentes revalorização, no capital próprio. Tal se constata no §55 da NRF 22, que diz que o imposto corrente ou diferido deve ser debitado ou creditado directamente no capital próprio se o imposto se relacionar com itens que sejam creditadas ou debitadas, no mesmo ou num diferente período, directamente ao capital próprio.

O excedente de revalorização é registado na conta 56x1 – Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis. Após a contabilização do aumento da quantia escriturada do activo, debita-se a conta 56x2 por contrapartida da conta 2642 Passivos por impostos diferidos respeitante a não tributação do excedente de revalorização.

O § 41 da NRF 7, diz que a empresa pode transferir o excedente da revalorização para os resultados retidos, na totalidade ou em parte, se o activo for desconhecido (retirado

ou alienado) ou usada pela entidade correspondentemente. No último caso, o valor a transferir será a diferença entre a depreciação baseada na quantia revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo.

Tais diferenças devem ser, segundo o § 56 da NRF 22, a quantia dessa transferência líquida de qualquer imposto diferido relacionado.

Aquando da realização do excedente de revalorização, credita-se a subconta 56x2 pelo imposto correspondente ao montante da reserva realizado, por contrapartida da conta 591 Resultados transitados. Simultaneamente, debita-se a conta 2742 Passivos por impostos diferidos por contrapartida da conta 5932y Imposto sobre o rendimento – Impostos diferidos.

Esta operação será feita, até que o bem for totalmente amortizado, ou caso se o activo for desreconhecido (retirado ou alienado), momento em que a totalidade do excedente de revalorização estiver completamente realizada e consequentemente o passivo por impostos diferidos revertidos.

Para os activos não depreciáveis, como o caso dos terrenos, a que proceder a actualização do passivo por impostos diferidos no fim de cada um dos anos subsequente a contabilização da revalorização, por via da actualização da sua base fiscal utilizando os coeficientes de desvalorização monetária publicadas pelas finanças. Ao valor de aquisição é retirado as depreciações e imparidades e multiplicada pelo coeficiente de desvalorização, encontrando-se a base fiscal do activo. Posteriormente se faz a diferença entre o valor contabilístico dos activos após revalorização e a base fiscal e se obtém o passivo por impostos diferidos que deve figurar no balanço, sendo neste caso, anulada a diferença com o passivo registados no anos anterior,

Em consequência das grandes conquistas alcançadas por Cabo Verde nos últimos anos, tais como, a entrada na OMC – Organização Mundial do Comércio, a passagem à categoria de país de desenvolvimento médio, entre outros, em 2009, por via do decreto-lei nº 5/2008 de 4 de Fevereiro de 2008 – Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro, deu-se um passo importante com vista a aproximação às normas contabilísticas internacionais. Tal tornou-se necessário não só pela desactualização do

PNC³⁹, mas também pela necessidade de apresentar uma legislação que ia de encontro ao novo paradigma, que assentava na tendência de expansão do mercado Caboverdiano.

Apesar da entrada em vigor do SNCRF, no que toca as revalorizações, não houve nenhuma actualização dos restantes diplomas acima mencionados, Portanto, constata-se uma incompatibilidade entre estes diplomas.

³⁹ Normativo utilizados antes da entrada em vigor do SNCRF, em 2009, que tinha como base a o Plano Nacional de Contabilidade Português.

CAPÍTULO VII – ESTUDO DE CASO

7.1 – Apresentação da Empresa

A ALFA, SA (sociedade anónima), é uma empresa com sede em São Vicente e com um capital social de 75.000.000 escudos Cabo-verdianos.

A empresa dedica-se a importação e exportação de bens alimentares e matérias de construção.

A ALFA, SA foi criada em 2003 como propósito de preencher o espaço deixado pela extinção de uma outra empresa, A BETA, proporcionando aos seus clientes uma grande variedade de produtos que satisfazem plenamente as necessidades dos clientes mais exigentes.

Uma vez que a ALFA, SA “herdou” todas as estruturas da antiga BETA, compostos por armazéns e outros activos, possui um património enorme espalhado por todo Cabo Verde. Ora, tais estruturas estavam escrituradas até 2010 pelo custo histórico proporcionando uma informação do património da ALFA, SA que não correspondia ao valor de mercado.

Assim sendo, sentiu-se a necessidade, em 2010, de se fazer uma actualização das quantias escrituradas dos AFT da empresa, de modo que estes fossem contabilizados pelo seu valor naquele momento. Tendo sido para o efeito contratado uma equipa de peritos, uma terceira empresa, sem nenhuma ligação, para proceder à determinação do valor destes activos.

7.2 – Caracterização do Caso de Estudo

Com o caso em concreto procura-se fazer uma análise dos efeitos fiscais, e dos impostos diferidos, inerentes, ao processo de revalorização, levada a cabo pela ALFA, SA, no ano de 2010. Não é objectivo do presente trabalho estudar de forma exaustiva o processo de revalorização em si, mas sim debruçar sobre o seu efeito fiscal, que leva à contabilização dos impostos diferidos.

A revalorização foi feita com o objectivo de actualizar o valor dos activos da empresa, que a esta data estavam escrituradas por um valor desfasado do valor de mercado.

A revalorização incidiu mais propriamente sobre os terrenos e os edifícios e outras construções que detêm em quase todas as ilhas do arquipélago de Cabo Verde.

Com a revalorização as quantias escrituradas dos bens (terrenos e edifícios) aumentaram, tendo nesse caso de se recorrer a ajustamentos nas respectivas contas para que estes iguallassem ao valor de mercado determinado. As depreciações acumuladas foram reajustadas, apenas para os edifícios, uma vez que os terrenos não são depreciables. Por contrapartida foi utilizada uma conta do capital próprio, 5611- Excedentes de revalorização, onde foi contabilizada a diferença entre os ajustamentos nas contas dos activos, a débito, e os ajustamentos na conta de depreciações acumuladas, a crédito.

Este processo foi feito conforme as normas contabilísticas presentes no SNCRF, em especial a NRF 7 – Activos fixos Tangíveis.

Antes da revalorização, os terrenos da empresa perfaziam uma quantia escritura de 53.714.014,00. Por sua vez, os edifícios tinha uma quantia escriturada de 74.485.359,00 que consiste na diferença entre o valor de aquisição e a depreciação acumulada (92.442.511,00 -17.957.152,00) até à data da revalorização, sendo a sua vida útil de 25 anos e consequentemente uma taxa de depreciação de 4% (1/ vida útil).

O valor de mercado dos terrenos foi fixado em 145.570.000,00 e em 144.230.000,00, respectivamente.

Para que a quantia escriturada da conta 4311- Terrenos e recursos naturais atingisse o valor de mercado foi feito um ajustamento no montante de 91.855.986,00. Por sua vez na conta 4321- Edifícios e outras construções foi feito um ajustamento de 86.155.025,00 (a débito) e na conta 4382- Depreciações acumuladas. Edifícios e outras construções, foi feito um ajustamento de 16.410.385,00 (a crédito).

Em virtude desse ajustamento foi constituído um excedente de revalorização na 5611- Excedente de revalorização no valor de 161.600.626,00.

No quadro abaixo podemos ver os valores dos activos antes e depois da revalorização, os ajustamentos e o excedente de revalorização.

Quadro II - Mapa de revalorização da ALFA, SA

ACTIVO		Terrenos	Edifícios	TOTAL
VALOR ANTES REVAL.	V.AQ	53.714.014	92.442.511	146.156.525
	D.ACUM	92.442.511	17.957.152	110.399.663
	VLC	53.714.014	74.485.359	128.199.373
VALOR LIQUIDAÇÃO		145.570.000	144.230.000	289.800.000
VALOR PÓS REVAL.	V BRUTO	145.570.000	178.597.536	324.167.536
	D. ACUM	0	34.367.536	34.367.536
AJUST.	V.BRUTO	91.855.986	86.155.025	178.011.011
	DEP. ACUM	0	16.410.385	16.410.385
EXCED. REVALOR		91.855.986	69.744.640	161.600.626

FONTE: Mapa de revalorização da ALFA, SA

Em termos de contabilização foi feito o seguinte:

4311- Terrenos e r. nat			4321- Edifícios e outras c.				
1)	53.714.014		1)	92.442.511			
3)	91.855.986		4)	86.155.025			
145.570.000		0	178.597.536		0		
sd		145.570.000	sd		178.597.536		
4382-Dep. acum. edif. o. c.			5611-Ex. Veral. Antes IUR				
		2)	17.957.152	5)	16.410.385	3)	91.855.986
		5)	16.410.385			4)	86.155.025
		0	34.367.537	16.410.385		178.011.011	
sc)	34.367.537		sc)		161.600.626		
1) Valor de aquisição							
2) Depreciação acumulada até 31/12/2010							
3) Ajustamento do valor de aquisição dos terrenos							
4) Ajustamento do valor de aquisição dos edifícios							
5) Ajustamento das depreciações acumuladas							

Esse foi o tratamento dado pela empresa à revalorização dos seus activos, no ano de 2010, operação essa que não produziu efeitos nesse ano, no que diz respeito às depreciações do exercício.

Nos anos seguintes, 2011 e 2012 as depreciações dos edifícios foram calculadas em função da nova quantia bruta do activo, aplicando-se a taxa de amortização inicial que era de 4%, assim como mostra o quadro a baixo.

Quadro III - Depreciação dos exercícios 2010, 2011 e 2012.

Anos	Quantia depreciável	Dep. Exercício	
		Taxa	Valor
2010	92.442.511	4%	3.697.700
2011	178.597.536	4%	7.143.901
2012	178.597.536	4%	7.143.901

FONTE: Elaboração Própria

A empresa não efectuou a contabilização dos impostos diferidos, à data da revalorização, devido ao aumento da base contabilística, visto que tal revalorização foi devidamente autorizada pela DGCI uma vez que a ALFA, SA cumpriu com todas as exigências legais para que a revalorização fosse aceite.

Mas, como o objectivo do estudo consiste abordar os impostos diferidos inerentes ao processo de revalorização em Cabo Verde, e para que se possa prosseguir com o trabalho, tomaremos como hipótese que a revalorização não foi aceite pela DGCI e consequentemente o acréscimo das depreciações resultantes da revalorização não foram aceites para o cálculo do resultado tributável. Assim sendo, a ALFA, SA teria que fazer a contabilização dos impostos diferidos no ano de 2010, a quando da revalorização e proceder à sua reversão nos anos seguintes em linha com a depreciação dos activos revalorizados

Ora, no próximo ponto se irá abordar a forma como ALFA.SA deveria proceder, caso a revalorização não fosse aceite fiscalmente, na contabilização dos impostos diferidos.

7.3 – Contabilização dos impostos diferidos

A revalorização levada a cabo pela ALFA, SA, resultou num aumento das quantias escrituradas dos seus activos, e tendo como pressuposto que a revalorização não foi aceite pela DGCI, criou uma diferença temporária tributável. Logo há que contabilizar um passivo por impostos diferidos que corresponderá à quantia dos impostos a pagar pela não-aceitação do aumento das depreciações dos activos revalorizados nos exercícios subsequentes à revalorização.

Assim sendo, a contabilização do passivo por impostos diferidos faz com que haja uma diminuição no capital próprio ao se debitar a conta 5682 –Excedente de revalorização - Outras revalorizações - Impostos diferidos, o que leva a que a quantia escriturada da conta 568 – Excedentes de revalorização – outros excedentes seja a diferença entre excedentes contabilizado a crédito na conta 5681, a quando da revalorização, e o passivo por imposto diferido contabilizado a débito da conta 5682, por contra partida da conta do passivo 2742 – Passivos por impostos diferidos.

Neste caso, se faz o reconhecimento total das diferenças temporárias tributáveis, contabilizando os impostos diferidos passivos. O método a ser utilizado é o método do passivo, na vertente do balaço, com base nas diferenças temporárias.

Nos anos subsequentes, aquando da contabilização das depreciações do exercício há que transferir o excedente de revalorização para resultados transitados, isto é, dá-se a realização do excedente de revalorização. A empresa teria que fazer tal operação até a depreciação total do bem revalorizado e, como este deve ser transferido líquido de imposto deve – se transferir o imposto diferido - há redução do passivo por impostos diferidos.

Em termos contabilístico a empresa procederia da seguinte forma, para os anos de 2011, 2012 e restantes.

Para o exercício de 2011, no que se refere aos edifícios, temos:

de	Conta	Descrição	Débito	Crédito
de	642	Depreciação do exercício - Edifício e outras cnstru	7.143.901	
a)	4382	Depreciações. Acum. Edifícios e outras construções		7.143.901
Pelo registo das depreciações				
de	59321	Imposto sobre o rendimento - imposto estimado	1.670.687	
a)	2413	Imposto sobre o rendimento - imposto estimado		1.670.687
Pelo registo do impostos estimado em 2011				
de	5681	Exc. de revalor - Outras reval -Antes impostos sob	3.446.201	
a)	591	Resultados transitados		3.446.201
Pelo realização do excedente de revalorização				
de	591	Resultados transitados	861.550	
a)	5682	Exc. De reval - Outras revalorização - Impostos di		861.550
Reversão do passivo por impostos diferidos em função do excedente de revalorização realizado				
de	2642	Passivos por impostos diferidos	861.550	
a)	59322	Imposto sobre o rendimento - Imposto diferido		861.550
Redução do Passivo por impostos diferidos				

Para o exercício de 2012, os lançamentos serão iguais aos efectuados em 2011, sendo que as depreciações, o valor do excedente de revalorização e passivo por imposto diferido transferidos para resultados transitados serão nos mesmos valores. Apenas o montante do imposto estimado é que será em valor diferente, isto é, igual ao imposto estimado para 2012 (1.068.948).

de	Conta	Descrição	Débito	Crédito
de	59321	Imposto sobre o rendimento - imposto estimado	1.930.498	
a)	2413	Imposto sobre o rendimento - imposto estimado		1.930.498
Pelo registo do impostos estimado em 2012				

Como se vê, ao se transferir o excedente de revalorização para resultados transitados, correspondente ao aumento das depreciações, deve-se reverter também a parte do passivo por impostos diferidos, que irá influenciar o imposto do período. A parcela do imposto diferido corresponde ao efeito fiscal do excedente da revalorização, resultante da depreciação, no exercício de 2011, sendo que o resultado contabilístico da ALFA, SA aumenta num valor correspondente às depreciações não dedutíveis para efeitos fiscais, dando lugar ao resultado tributável. Ou seja, imposto a pagar no período será o imposto estimado contabilisticamente mais a parte do passivo por imposto diferido revertido no exercício, como mostra o quadro abaixo.

Quadro IV - Determinação do imposto no período (1)

Determinação do imposto do período			
	2010	2011	2012
Resultado antes de imposto	5.986.666	3.236.549	4.275.790
<u>A crescer</u>			
Depreciações não aceites	0	3.446.201	3.446.201
Resultado tributável	5.986.666	6.682.750	7.721.991
Taxa de imposto	25%	25%	25%
Imposto corrente	1.496.666	1.670.687	1.930.498
Resultado líquido	4.489.999	1.565.861	2.345.292

FONTE: Elaboração Própria

Como se pode verificar, o gasto com imposto sobre o rendimento nos anos subsequentes à revalorização, 2011, 2012 e restantes, será o somatório entre o imposto corrente do período mais o passivo por impostos diferido revertido no exercício, contabilizado no ano de 2010 a quando contabilização do excedente de revalorização. Ou seja:

Quadro V - Determinação imposto do período (2)

Determinação do imposto do período			
	2010	2011	2012
Imposto corrente	1.496.666	1.670.687	1.930.498
Redução do passivo por imposto diferido	0	3.446.201*25%	3.446.201*25%
	0	861.550	861.550
Gasto de imposto	1.496.666	809.137	1.068.948

FONTE: Elaboração Própria

E, no final dos dois anos seguintes à revalorização, 2011 e 2012 as contas movimentadas devido ao passivo por impostos diferidos em 2010 seriam as seguintes:

Em 31 de Dezembro de 2011:

2642 - Passivo imposto por diferido			591- Resultados Transitados				
3)	861.550	0)	40.400.157	0	57.746.944	1)	3.446.201
				2)	861.550		
	861.550		40.400.157		58.608.494		3.446.201
sc)	39.538.606					sd)	55.162.293

59322 - IUR - Imposto diferido			568-Ex. Veral. Antes IUR*			
0	3)	861.550	0)	40.400.157	0)	161.600.626
			1)	3.446.201	2)	861.550
		861.550		43.846.358		162.462.176
sc)	861.550		sc)	118.615.819		

* Para apresentação no balanço se apurou o saldo da conta mãe

0) Saldo em 01 de Janeiro de 2011

1) Realização do excedente de revalorização

2) Anulação do passivo por impostos diferidos em função do excedente realizado.

3) Redução do passivo por imposto diferido

E em 31 de Dezembro de 2012.

2642 - Passivo imposto por diferido		591- Resultados Transitados	
3)	861.550	0)	53.596.432
		1)	861.550
	<u>861.550</u>		<u>54.457.982</u>
sc)	38.677.056		sd) 51.011.781
59322 - IUR - Imposto diferido		568-Ex. Veral Antes IUR*	
	3) 861.550	0)	43.846.358
		1)	3.446.201
	<u>861.550</u>		<u>47.292.559</u>
sc)	861.550	sc)	116.031.168
			<u>163.323.727</u>

* Para apresentação no balanço se apurou o saldo da conta mãe

0) Saldo em 01 de Janeiro de 2012

1) Realização do excedente de revalorização

2) Anulação do passivo por imposto diferidos em função do excedente realizado.

3) Redução do passivo por imposto diferido

No final de 2011 e 2012 a conta 568 – Excedente de revalorização terá um saldo credor de 118.615.819 e 116.031.168, respectivamente, sendo que se fez o apuramento do saldo da conta a divulgação do balanço. Mas os movimentos são feitos nas suas contas respectivas, 5681 e 5682.

O passivo por imposto diferido apresenta um saldo de 39.538.606 e 38.677.056, em 2011 e 2012 respectivamente sendo que se fez uma reversão de 861.550 em ambos os anos.

No que se refere aos terrenos, visto que não são depreciáveis, os impostos diferidos foram contabilizados na óptica da venda (alienação), sendo que tal se tornará exigível a quando da venda do terreno. Neste caso, o valor do passivo por imposto diferido seria calculado pela diferença entre o justo valor e a quantia escriturada inicial, ajustada com o coeficiente de desvalorização monetária. Assim sendo, anualmente teria que se ajustar a quantia escriturada em função da do coeficiente de desvalorização monetária para que o passivo por imposto diferido fosse ajustado, isto é, teria que determinar a mais-valia fiscal para a devida correcção do passivo por imposto diferido.

Pelo facto de ainda não haver uma portaria do Governo, onde fosse publicada os coeficientes de desvalorização monetária, não foi possível aplicar este procedimento aos dados da ALFA, SA. Para um maior esclarecimento ver o **ANEXO VI**.

7.4 – Impacto nas Contas da ALFA, SA

O reconhecimento do passivo por imposto diferido resultante da revalorização dos AFT influencia as DF's da ALFA, SA das seguintes formas:

- Em termos do balanço, há uma diminuição do capital próprio da empresa em virtude da contabilização de um passivo. O excedente de revalorização é reduzido na proporção do passivo por imposto diferido, pela necessidade de reconhecimento, na data da operação, dos efeitos da revalorização.
- Influenciará o resultado líquido da empresa sendo que foi feito, em 2011 e 2012 respectivamente, um crédito na conta 59322 – Imposto sobre o rendimento – Imposto diferido, diminuindo o gasto do imposto a pagar no período e aumentando o resultado líquido do período.
- Influenciara na demonstração de alterações do capital próprio, que para além da alteração por via da constituição do excedente de revalorização, também varia, nesse caso negativamente, por via do reconhecimento do passivo por imposto diferido, isto no ano de 2010. E, para os anos de 2011 e 2012 por via da realização do excedente de revalorização, bem como do ajustamento do passivo por imposto diferido.

Tal impacto pode ser visto no balanço dos três anos, com o passivo por imposto devidamente contabilizado.

Ilustração I - Comparação dos balanços obtidos com o método do imposto a pagar e o método dos efeitos fiscais

	Rubricas	Em Escudos		
		31-12-2010	31-12-2011	31-12-2012
		Valores	Valores	Valores
MÉTODO DO IMPOSTO A PAGAR				
	CAPITAL PROPRIO			
56	Excedentes de revalorização	161.600.627	161.600.627	161.600.627
591	Outros Resultados Transitados	-62.236.943	-57.746.944	-56.181.083
593	Resultado líquido do período	4.489.999	1.565.861	2.345.292
		-57.746.944	-56.181.083	-53.835.791
	TOTAL CAP PROPRIO	182.677.200	184.243.061	186.588.353
	TOTAL PASSIVO	199.577.411	204.312.926	234.851.286
	TOTAL CAP P. + PASSIVO	382.254.611	388.555.987	421.439.640
MÉTODO DOS EFEITOS FISCAIS				
	CAPITAL PROPRIO			
51	Capital realizado	75.000.000	75.000.000	75.000.000
583	Reservas Livres	3.823.517	3.823.517	3.823.517
56	Excedentes de revalorização	121.200.471	118.615.820	118.615.820
		200.023.987	197.439.336	197.439.336
591	Outros Resultados Transitados	-62.236.943	-55.162.293	-52.734.882
593	Resultado líquido do período	4.489.999	2.427.411	3.206.843
		-57.746.944	-52.734.882	-49.528.039
	TOTAL CAP PROPRIO	142.277.043	144.704.455	147.911.297
	PASSIVO	0	0	0
	PASSIVO N/CORRENTE	88.480.450	96.041.646	159.439.137
	Passivo por imposto diferidos	40.400.157	39.538.606	38.677.056
	PASSIVO CORRENTE	111.096.961	108.271.280	75.412.149
	TOTAL PASSIVO	239.977.568	243.851.532	273.528.343
	TOTAL CAP P. + PASSIVO	382.254.611	388.555.987	421.439.640
VARIAÇÃO DO RESUL. LIQUIDO		0,00%	55,02%	36,74%
VARIAÇÃO DO CAP. PRÓPRIO		-22,12%	-21,46%	-20,73%
VARIAÇÃO DO P. IMPOSTO DIFERIDO		40.400.157	-861.550	-861.550
VARIAÇÃO DO PASSIVO		20,24%	19,35%	16,47%

Comparando os dois métodos de contabilização se pode verificar que no ano de 2010, ano da revalorização, ao contabilizar o passivo por imposto diferido, que é deduzido do excedente de revalorização, há uma redução do valor do capital próprio em 22,12% utilizando-se o método dos efeitos fiscais. Por conseguinte, o passivo teve um aumento

de 20,24% em virtude da contabilização do passivo por imposto diferido. Neste mesmo ano, o resultado líquido é o mesmo, visto que não foi movimentada contas de resultado.

Já nos anos de 2011 e 2012, utilizando o método dos efeitos fiscais, o capital próprio apresenta valores inferiores, em relação ao método dos impostos a pagar de 21,46% e 20,73% respectivamente. Por sua vez o passivo apresenta valores superiores sendo 19,35% em 2011 e 16,47% em 2012. No que se refere ao resultado líquido este é, utilizando o método dos efeitos fiscais, maior em 55,02% e 36,74% para 2011 e 2012 respectivamente.

Com base nos valores acima apresentados, se pode dizer que utilizando o método dos efeitos fiscais, em relação ao método do imposto a pagar, observar-se variações significativas nas contas da empresa, o que leva a contestar o método do imposto a pagar. Como se viu o capital próprio da empresa não é o montante relatado através do método do imposto a pagar, visto que este não leva em conta o efeito fiscal do excedente de revalorização, motivando uma apresentação dos saldos do capital próprio, do passivo e do resultados líquido erradamente. E, também do mesmo modo, errado será a análise que se pode fazer da empresa, e por conseguinte a tomada de decisões.

7.5 – Considerações sobre o estudo de caso

Com os resultados do caso de estudo, pode-se dizer que, caso a revalorização feita pela ALFA, SA não fosse aceite para finalidades fiscais, haveria grandes divergências de resultados, em virtude da empresa utilizar ou método do imposto a pagar ou o método dos efeitos fiscais. Utilizado o método dos efeitos fiscais, as demonstrações da empresa sofrem modificações importantes, modificando também a imagem da empresa, isto é, a sua posição financeira e seu desempenho.

Deste modo, também a análise financeira da empresa não continua a ser o mesmo, quando utilizado o método dos efeitos fiscais, visto que o capital próprio, o resultado líquido e passivo sofrem alterações em virtude da contabilização do passivo por imposto diferido. Todos os rácios que contem como base do seu cálculo o capital próprio, resultado líquido e passivo (Passivo não corrente e Total do passivo) sofrem alterações,

como por exemplo: o endividamento (passivo/capital próprio), a solvabilidade (capital próprio/passivo), autonomia financeira (capital próprio/activo total) entre outros.

Assim sendo, pode-se dizer que com a contabilização do passivo por imposto diferido os mapas contabilísticos transmitem uma imagem mais verdadeira e apropriada da situação da empresa. Ficou-se a saber, logo no ano da revalorização, que a empresa tem uma obrigação de pagar mais imposto no futuro resultante de acontecimento passados, pelo facto da não-aceitação do aumento das depreciações dos bens revalorizados.

No que se refere aos terrenos não foi feita actualização do passivo por impostos diferidos pelo facto de em Cabo Verde ainda não ter sido aprovado nenhuma portaria onde se evidenciasse os coeficientes de desvalorização monetária, para o cálculo das mais e menos – valias fiscais.

E, por fim vê-se que a uma mesma operação pode resultar em informações divergentes, dependendo do método que se usa.

CAPITULO VIII – CONCLUSÕES

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem como centro a determinação do imposto sobre o rendimento. Mas, por vezes, algumas das várias operações que ocorrem na empresa e que concorrem para a determinação do resultado da empresa, e por conseguinte o imposto sobre o rendimento, são imputadas em tempos distintos na contabilidade e na fiscalidade, surgindo assim divergência entre estas duas.

As divergências entre o resultado contabilístico e o resultado tributável sempre existiram e sempre existirão. A questão que se coloca é de saber como evidenciar essa divergências, ou diferenças na contabilidade.

Ora no trabalho se mostrou que existem dois métodos de contabilização dos impostos sobre o rendimento, que são o método do imposto a pagar e o método dos efeitos fiscais, e que dependendo de qual se utilizar, diferente será a informação retratada em cada operação. O método do imposto a pagar é o método que se tinha vindo a utilizar, mas este não proporciona a melhor abordagem à certas operações.

A revalorização dos AFT, sendo em Cabo Verde aceite como método de mensuração subsequente dos activos à luz do SNCRF, caso não for aceite pelas finanças, aparece no leque das operações em que o método do imposto a pagar não oferece o melhor tratamento, ao não evidenciar a efeito fiscal dessa revalorização, decorrente do excesso das depreciações não aceites pelas finanças. Mas, utilizando o método dos efeitos fiscais se faz a contabilização desse efeito fiscal, ou seja dá-se o devido tratamento à diferença temporária tributável.

Após o explanado ao longo do trabalho encontra-se todas as condições necessárias para responder as questões levantadas, sobre este trabalho, sendo;

1. Será que existe vantagens na aplicação do método do efeito fiscal, em detrimento do método do imposto a pagar para contabilização do imposto sobre o lucro?

Existem vantagens sim, na aplicação do método dos efeitos fiscais, em detrimento do método do imposto a pagar visto que este preconiza melhor tratamento das diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade, pelo menos na contabilização das revalorizações de

AFT. Permite que os efeitos fiscais das transacções sejam contabilizados no mesmo período em que foram contabilizadas as operações que lhe deram origem, respeitando os princípios do acréscimo e da continuidade, fazendo assim a correlação entre os gastos e os rendimentos de um exercício.

2. As revalorizações de activos fixos tangíveis estão sujeitas aos impostos diferidos? E, caso estejam, quais o (s) método (s) a ser (serem) utilizado (s) para o registo dos efeitos fiscais?

As revalorizações estão sim sujeitas a impostos diferidos, uma vez que quando a base fiscal for aumentada e nenhum ajustamento for feito para finalidades fiscais, origina uma diferença temporária tributável. Essa diferença temporária dá lugar a contabilização de um passivo por impostos diferidos, que é contabilizado no ano da revalorização, e revertido em concordância com a realização do excedente de revalorização nos anos seguintes. E, neste caso, para que a revalorização tenham uma contabilização correcta deve-se utilizar o método dos efeitos fiscais.

Para efeitos académicos, poderá ser feita ainda pesquisas no âmbito deste tema tais como:

- O impacto dos impostos diferidos na análise financeira;
- Os impostos diferidos e a consolidação de contas;
- A fiscalidade e o justo valor;
- IAS 12 original vs IAS 12 actualizada.

No que toca a dificuldades encontradas na elaboração do trabalho, se enumera as seguintes.

1. Pouca bibliografia que retrata o tema;
2. Tema pouco divulgado em Cabo Verde quer a nível das empresas o que dificultou a aceitação por parte dos responsáveis para a realização do estudo de caso.
3. Pouquíssimas pessoas, quer professores, quer profissionais com disponibilidade ou predisposição para a discussão do tema;
4. Limitações de acesso a publicações técnicas sobre o tema.

Bibliografia

Livros

ALFREDSON, Keith. *et al* (2005). Applying International accounting standards. WILEY

BORGES, A., RODRIGUES, R., & RODRIGUES, A. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral*, 25ª ed. Lisboa: Áreas Editora, SA.

CAIADO, António P., VIANA, Luís F., & Paulo & MADEIRA, Jorge P. (2011). *O Relato Fiscal e Financeiro no Encerramento de Contas*. Lisboa: Áreas Editora.

CERVO, A. L. (1978): “*Metodologia científica para uso dos estudantes*”, McGraw-Hill, New York.

COSTA, Carlos B., & ALVES, Gabriel C. (2008). Contabilidade Financeira. 7ª Edição. Publisher Team

SAMPAIO, Maria De Fátima R.C. (2000). Contabilização do Imposto Sobre o Rendimento das Sociedades: Análise dos Métodos do Impostos a Pagar e da Contabilização dos Efeitos Fiscais. Vislis Editores.

FEREIRA, Fernandes Rogério (Janeiro, 2007). Contabilidade para Não Contabilistas: CADERNOS IDEFF Nº 4 – 2ª EDIÇÃO. Almeida.

GUIMARÃES, Joaquim Da Cunha (2000). O Sistema Contabilístico e Fiscal Português: Uma abordagem aos relatórios das empresas. Vislis Editores.

LOURENÇO, João C., (2000). Auditoria Fiscal: A Gestão e o Planeamento Fiscal. 2ª EDIÇÃO, Vislis Editores.

MARCONI, M. e LAKATOS, E. M. (1999): “*Técnicas de Pesquisa*”, Editora Atlas, S. Paulo.

PAIS, Cláudio (2000). IMPOSTOS SOBRE OS LUCROS: A Contabilização dos Impostos Diferidos. Coleção de Contabilidade. Áreas Editora.

RODRIGUES, João (2005). Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro. 2ª EDIÇÃO. Áreas Editora.

SCHROEDER, Richard G., CLARK, Myrtle W. & CATHEY, Jack M. (2005). Financial Accounting Theory and Analysis: Text readings and cases. Eighth edition. WILEY

Teses

MOCHA, Arickson R. R, (2011). TFC complemento de Licenciatura: *O Impacto fiscal Decorrente do Processo de Remensuração de Activos Fixos Tangíveis*.

Revistas e Jornais

CERQUEIRA, Davide, (Out. – Dez de 2007). O reconhecimento de impostos diferidos na aplicação do método de revalorização dos activos fixos tangíveis. *Revisores e Auditores*, pp. 36 - 46.

CUNHA, Carlos A, S., (Dezembro de 1999). Impostos diferidos. *Jornal de contabilidade – APOTEC*, nº 273, pp. 396 - 405.

CUNHA, Carlos A. S., & RODRIGUES, Lúcia L., (Out. – Dez de 2003). Impostos diferidos: Confronto da IAS actual com a IAS original da IASB – *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - Revisores & Empresas*, ano 6, nº 23, pp. 18 – 25.

SILVA, Jorge M., (Out. – Dez de 2002). A problemática dos impostos diferidos. *Revisores e Auditores*, ano 5, nº 19, pp.8 – 21,

SILVA, Jorge M., (Novembro de 2007). Impostos diferidos. *Jornal de contabilidade – APOTEC*, nº 368, pp. 348 – 360.

PINHO, Carlos., (Jan. – Mar de 2004). Reconhecimento dos impostos diferidos decorrentes da aplicação da directriz contabilística 19 – *Revisores e Auditores*, nº 24, pp. 12 – 17.

RODRIGUES, Lúcia L., & MONTENEGRO, Tânia M., (Março de 2003). Tratamento dos impostos diferidos: análise comparativa – *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas – TOC*, ano III, nº 36, pp. 26 – 32.

Decretos-Lei

Decreto-lei nº 5/2008 de 4 de Fevereiro – Novo Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro

Decreto-lei nº 127/IV/95 de 26 de Junho – Regulamento do Imposto sobre os Rendimentos

Decreto-lei nº 1/84 de 28 de Janeiro – Revalorização do Imobilizado

Decreto-lei nº 3/84 de 28 de Janeiro – Taxas de amortização de Imobilizados

Artigos Electrónicos

JAMES, Simon, (2009).The Relationship Between Accountig and Taxion. Paper nº 02/09 – Pesquisado 09 de Janeiro de 2013.
<<https://eric.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47557/0209.pdf?sequence=1>>

GUIMARÃES, Joaquim F. C., (Abril de 2008). IMPOSTOS DIFERIDOS (POC/SNC E CIRC) - *Revista Electrónica Infocontab.*, n.º 30, TOC n.º 98, de Maio de 2008, pp. 34-43. Pesquisado em 18 de Dezembro de 2012, 22:30 mim.

< <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/TOC98JFCunhaGuimaraes.pdf>>

GONÇALVES, Cristina, (Março de 2012). FORMAÇÃO À DISTÂNCIA, Impostos Diferidos, DIS0712, *Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. Pesquisado em 18 de Fevereiro de 2013. <http://www.lmfbusiness.com/dupliconta/d-admin/_ANEXOS/Sebenta_DIS0712.pdf>

MONTEIRO, Sónia & MOTA, Jorge, (Abril de 2009). FORMAÇÃO À DISTÂNCIA, Curso DIS1609 – Manual do curso, SNC – Activos não correntes. *Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. Pesquisado em 14 de Fevereiro de 2013.

< <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/SNC-ActivosNaoCorrentesDis1609.pdf>>

PERREIRA, Márcio, (2011). O Papel dos Impostos Diferidos, Pesquisado em 28 de Março de 2013. <[Http://www.aeca.es/xvencuentroaeca/cd/70a.pdf](http://www.aeca.es/xvencuentroaeca/cd/70a.pdf)>

DACIAN, Cudriorean D. (2010) The Relationship Between Accounting and taxion: A Brief International literature Review. Pesquisado em 28 de Fevereiro de 2013.

<<http://ejournal.narotama.ac.id/files/The%20relation%20bettwen%20accounting%20and%20taxion%20.pdf>>

ANEXOS

ANEXO II - Balanço da ALFA, SA

BALANÇO DA ALFA, SA NO TRIÊNIO DE 2010/2012					
Cod	Rubricas	Em Escudos			
		31-12-2009	31-12-2010	31-12-2011	31-12-2012
		Valores	Valores	Valores	Valores
	ACTIVO				
	<u>ACTIVOS NÃO CORRENTES</u>				
	Activos Fixos Tangíveis				
431	Terrenos e recursos naturais	53.714.014	145.570.000	145.570.000	145.570.000
432	Edifícios e outras construções	76.879.070	144.230.001	137.086.102	129.942.203
	Restantes activos não correntes	1.529.336	1.499.590	2.184.926	2.015.931
	TOTAL ACTIVO N/COR	132.122.420	291.299.591	284.841.028	277.528.134
	<u>ACTIVOS CORRENTES</u>	67.336.505	90.955.020	103.714.959	143.911.506
	TOTAL ACTIVO	199.458.926	382.254.610	388.555.987	421.439.640
	CAPITAL PROPRIO				
51	Capital realizado	75.000.000	75.000.000	75.000.000	75.000.000
583	Reservas Livres	3.823.517	3.823.517	3.823.517	3.823.517
56	Excedentes de revalorização		161.600.627	161.600.627	161.600.627
		78.823.517	240.424.144	240.424.144	240.424.144
591	Res Transitados: Ajust. Introd SNCRE	-760.750			
591	Outros Resultados Transitados	-64.888.823	-62.236.943	-57.746.944	-55.319.533
593	Resultado líquido do período	3.412.630	4.489.999	2.427.411	3.206.843
		-62.236.943	-57.746.944	-55.319.533	-52.112.690
	TOTAL CAP PROPRIO	16.586.574	182.677.200	185.104.611	188.311.454
	PASSIVO				
	<u>PASSIVO N/CORRENTE</u>	96.831.977	88.480.450	96.041.646	159.439.137
	<u>PASSIVO CORRENTE</u>	86.040.376	111.096.961	107.409.730	73.689.049
	TOTAL PASSIVO	182.872.352	199.577.411	203.451.376	233.128.186
	TOTAL CAP PROPRIO + PASSIVO	199.458.926	382.254.611	388.555.987	421.439.640

ANEXO II- Demonstração de Resultados da ALFA, SA

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZA DA ALFA, SA NO TRIÊNIO 2010/2012					
COD	RUBRICAS	31-12-2009	31-12-2010	31-12-2011	31-12-2012
VALORES EM ESCUDOS					
71/72	Vendas e Prestações de serviços	212.596.954	147.927.981	181.795.843	185.732.239
611/612	Gasto com mercadorias vendidas e matérias consumidas	-163.493.353	-105.717.598	-133.048.419	-138.871.422
	Resultado Operacional Bruto	49.103.601	42.210.383	48.747.424	46.860.817
62	Fornecimentos e serviços externos	-18.224.908	-18.315.756	-17.800.712	-17.922.546
	Valor acrescentado bruto	30.878.693	23.894.627	30.946.712	28.938.271
63	Gastos com o pessoal	-24.218.412	-20.210.243	-20.886.751	-19.873.493
652/7622	Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)				
651/7621	Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)				
67/763	Provisões (aumentos/reduções)				
653	Imparidade Activos não depreciaíveis/amortiz. (perdas/revers.)				
77/66	Aumentos/reduções de justo valor				
78	Outros rendimentos e ganhos (excepto financeiros)	13.073.907	18.081.423	15.790.524	15.590.950
68	Outros gastos e perdas	-2.801.038	-1.905.398	-4.530.519	-2.745.392
	Res. antes Depre., perdas/ganhos financ e IUR	16.933.150	19.860.409	21.319.966	21.910.336
64/7623a7628	Gastos/reversões de depreciação e de amortização	-3.978.102	-4.013.023	-7.560.247	-7.677.054
654a658	Perdas/reversões Imparidade de activos Deprec./Amort.				
	Res. Operacional (antes perdas/ganhos financeiros e IUR)	12.955.048	15.847.387	13.759.719	14.233.282
78/79	Rendimentos financeiros: Juros e ganhos similares obtidos	0	0	0	0
68/69	Gastos financeiros: Juros e perdas similares suportados	-9.542.418	-9.860.721	-10.523.170	-9.957.492
	Resultado antes de Impostos	3.412.630	5.986.666	3.236.549	4.275.790
5932	Imposto sobre o rendimento do periodo	0	-1.496.666	-809.137	-1.068.948
	Resultado líquido do periodo	3.412.630	4.489.999	2.427.411	3.206.843

ANEXO III - Balanço da ALFA, SA segundo o método dos efeitos fiscais

BALANÇO DA ALFA, SA NO TRIÊNIO DE 2010/2012					
Cod	Rubricas	Em Escudos			
		31-12-2009	31-12-2010	31-12-2011	31-12-2012
		Valores	Valores	Valores	Valores
MÉTODO DOS EFEITOS FISCAIS					
	ACTIVO				
	<u>ACTIVOS NÃO CORRENTES</u>				
	Activos Fixos Tangíveis				
431	Terrenos e recursos naturais	53.714.014	145.570.000	145.570.000	145.570.000
432	Edifícios e outras construções	76.879.070	144.230.001	137.086.102	129.942.203
	Restantes activos não correntes	1.529.336	1.499.590	2.184.926	2.015.931
	TOTAL ACTIVO N/COR	132.122.420	291.299.591	284.841.028	277.528.134
	<u>ACTIVOS CORRENTES</u>	67.336.505	90.955.020	103.714.959	143.911.506
	TOTAL ACTIVO	199.458.926	382.254.610	388.555.987	421.439.640
	CAPITAL PROPRIO				
51	Capital realizado	75.000.000	75.000.000	75.000.000	75.000.000
583	Reservas Livres	3.823.517	3.823.517	3.823.517	3.823.517
56	Excedentes de revalorização		121.200.471	118.615.820	118.615.820
		78.823.517	200.023.987	197.439.336	197.439.336
591	Res Transitados: Ajust. Introd SNCRE	-760.750			
591	Outros Resultados Transitados	-64.888.823	-62.236.943	-55.162.293	-52.734.882
593	Resultado líquido do período	3.412.630	4.489.999	2.427.411	3.206.843
		-62.236.943	-57.746.944	-52.734.882	-49.528.039
	TOTAL CAP PROPRIO	16.586.574	142.277.043	144.704.455	147.911.297
	PASSIVO				
	<u>PASSIVO N/CORRENTE</u>	96.831.977	88.480.450	96.041.646	159.439.137
	Passivo por imposto diferidos		40.400.157	39.538.606	38.677.056
	<u>PASSIVO CORRENTE</u>	86.040.376	111.096.961	108.271.280	75.412.149
	TOTAL PASSIVO	182.872.352	239.977.568	243.851.532	273.528.343
	TOTAL CAP P. + PASSIVO	199.458.926	382.254.611	388.555.987	421.439.640

ANEXO IV - Balanço da ALFA, SA segundo o método do imposto a pagar

BALANÇO DA ALFA, SA NO TRIÊNIO DE 2010/2012					
Cod	Rubricas	Em Escudos			
		31-12-2009	31-12-2010	31-12-2011	31-12-2012
		Valores	Valores	Valores	Valores
MÉTODO DO IMPOSTO A PAGAR					
	ACTIVO				
	<u>ACTIVOS NÃO CORRENTES</u>				
	Activos Fixos Tangíveis				
431	Terrenos e recursos naturais	53.714.014	145.570.000	145.570.000	145.570.000
432	Edifícios e outras construções	76.879.070	144.230.001	137.086.102	129.942.203
	Restantes activos não correntes	1.529.336	1.499.590	2.184.926	2.015.931
	TOTAL ACTIVO N/COR	132.122.420	291.299.591	284.841.028	277.528.134
	<u>ACTIVOS CORRENTES</u>	67.336.505	90.955.020	103.714.959	143.911.506
	TOTAL ACTIVO	199.458.926	382.254.610	388.555.987	421.439.640
	CAPITAL PROPRIO				
51	Capital realizado	75.000.000	75.000.000	75.000.000	75.000.000
583	Reservas Livres	3.823.517	3.823.517	3.823.517	3.823.517
56	Excedentes de revalorização		161.600.627	161.600.627	161.600.627
		78.823.517	240.424.144	240.424.144	240.424.144
591	Res Transitados: Ajust. Introd SNCRF	-760.750			
591	Outros Resultados Transitados	-64.888.823	-62.236.943	-57.746.944	-56.181.083
593	Resultado líquido do período	3.412.630	4.489.999	1.565.861	2.345.292
		-62.236.943	-57.746.944	-56.181.083	-53.835.791
	TOTAL CAP PROPRIO	16.586.574	182.677.200	184.243.061	186.588.353
	PASSIVO				
	<u>PASSIVO N/CORRENTE</u>	96.831.977	88.480.450	96.041.646	159.439.137
	<u>PASSIVO CORRENTE</u>	86.040.376	111.096.961	108.271.280	75.412.149
	TOTAL PASSIVO	182.872.352	199.577.411	204.312.926	234.851.286
	TOTAL CAP P. + PASSIVO	199.458.926	382.254.611	388.555.987	421.439.640

ANEXO V - Ajustamento do passivo por imposto diferido referente aos terrenos

Para o terreno seria feito o seguinte lançamento no ano de 2011 e 2012, caso fosse publicada os coeficientes de desvalorização monetária.

de	Conta	Descrição	Débito	Crédito
de a)	2642	Passivos por impostos diferidos	2.685.701	
	5682	Exc. De reval - Outras revalorização - Impostos di		2.685.701
Pela reversão do passivo por impostos diferidos				

de	Conta	Descrição	Débito	Crédito
de a)	5682	Exc. De reval - Outras revalorização - Impostos di	4.834.261	
	591	Resultados transitados		4.834.261
Pela reversão do passivo por impostos diferidos				

Ex: Índice de desvalorização monetária		Base fiscal do edifício		
2010	1	2010	53.714.014	1
2011	1,05	2011	56.399.715	1,05
2012	1,14	2012	61.233.976	1,14